

Tributario y Legal

- ¿Arrendamiento o constitución de derecho de superficie?

A través de la Consulta N° 6.033, la DGI reafirma su postura a los efectos de determinar cuándo un contrato establece un arrendamiento o la constitución de un derecho de superficie.

- Nueva Ley Integral de lavado de activos y financiamiento del terrorismo (Parte III).

La configuración del delito de Lavado de Activos requiere la existencia previa de alguno de los delitos precedentes definidos por la ley a los cuales ahora se incorpora la defraudación tributaria.

Temas de Interés Laboral



¿Puede configurarse un “conjunto económico” entre una sociedad anónima y su director, administrador o accionista, o entre una sociedad personal y su socio?

pág. 6

Tributario y Legal

¿Arrendamiento o constitución de derecho de superficie?

Un contribuyente que desarrolla un proyecto de generación de energía eléctrica consulta sobre el tratamiento tributario para IRPF a otorgarle a los pagos realizados a los propietarios de los padrones donde se instalaron los aerogeneradores.

El núcleo de la cuestión radica en los criterios que la Administración Fiscal considera a efectos de diferenciar un contrato de arrendamiento de uno correspondiente a la constitución de un derecho real de superficie.

Marco normativo

Recordamos que el IRPF grava los rendimientos de capital inmobiliario, entendiendo por ello a las rentas derivadas de bienes inmuebles, por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de los mismos, cualquiera sea su denominación o naturaleza siempre que los mismos no constituyan una transmisión patrimonial.

El decreto reglamentario del impuesto designa como agentes de retención, entre otros, a los contribuyentes del IRAE incluidos en la División de Grandes Contribuyentes y en el Grupo CEDE de la DGI.

Estos deberán retener en oportunidad del pago o crédito de la renta:

- 10,5 % en el caso de arrendamientos de inmuebles.
- 12% en los restantes casos de rendimientos de capital inmobiliario.

Por otra parte, los incrementos patrimoniales también se encuentran alcanzados por el IRPF.

En efecto, dentro de la amplia definición que establece la norma legal se incluyen las rentas correspondientes a transmisiones patrimoniales originadas en cualquier negocio jurídico que importe título hábil para transmitir el dominio y sus desmembramientos, sobre bienes de cualquier naturaleza.

En este caso la norma reglamentaria determina que la retención ascenderá al 12% de la renta y se designa como agente de retención a los escribanos públicos que intervengan en estas operaciones.

Consulta planteada:

Con motivo del arrendamiento de los padrones donde se ubican los aerogeneradores, la consultante habría celebrado cinco contratos con distintos propietarios, de los cuales cuatro, a criterio de DGI, mantienen características similares divergiendo del quinto contrato en cuestión.

La Administración destaca las siguientes diferencias entre los mencionados documentos:

- **Nombre del contrato:** Cuatro contratos se encontraban bajo la denominación "Constitución de derecho real de usufructo" mientras que el restante se denominaba como "Contrato de arrendamiento".
- **Determinación de la contraprestación:** Los correspondientes al derecho real de usufructo fijaban como precio una partida fija y una partida variable (sujeta a los valores de la producción y venta de

A través de la Consulta N° 6.033, la DGI reafirma su postura a los efectos de determinar cuándo un contrato establece un arrendamiento o la constitución de un derecho de superficie.



energía eléctrica) mientras que el contrato de arrendamiento establecía un precio fijo.

- **Derechos del propietario sobre los padrones arrendados:** En los contratos de usufructo, los propietarios mantienen la explotación de las tierras en tanto no afecte el área destinada al parque eólico.

Por otra parte, el contrato de arrendamiento parecería ser más restrictivo en cuanto a las potestades del arrendador ya que, según se indica en la consulta, la parte arrendataria sólo se obliga a permitir al propietario la entrada al campo a efectos de inspeccionar el estado de conservación y el cumplimiento de las obligaciones asumidas por el arrendatario.

Respuesta al caso planteado:

En atención a lo expuesto, la DGI expresa que los contratos denominados como de usufructo no constituyen contratos de arrendamiento, sino que por medio de ellos entiende que se constituye un derecho real sobre los bienes, que es un derecho real de superficie (y no de usufructo).

A efectos de sustentar su opinión, la Administración se remite al concepto de derecho de superficie expresado por la Ley N° 18.308 del cual podemos destacar los siguientes puntos:

- Es un derecho real limitado sobre un inmueble ajeno que atribuye temporalmente parte o la totalidad de la propiedad.
- El titular del derecho de superficie tendrá respecto al bien objeto del mismo, iguales derechos y obligaciones que el propietario del inmueble respecto del inmueble.
- Extinguido el derecho de superficie, el propietario recuperará el pleno dominio del inmueble, así como las accesiones y mejoras introducidas en éste, salvo estipulación contractual en contrario.

En atención a lo expresado, DGI afirma que existe un desmembramiento del dominio, ya que el propietario otorga al superficiario un derecho real limitado que afecta al inmueble y por tanto, sería de aplicación la definición de renta por incremento patrimonial que anteriormente mencionáramos.

En virtud de ello, la renta computable a efectos del IRPF será del 20% del precio pactado, debiéndose aplicar la tasa del 12% para la determinación del impuesto.

Respecto al quinto contrato en cuestión, denominado como de arrendamiento, en base a los derechos y obligaciones que surgen del mismo, la Administración concluye que sí se trata efectivamente de un arrendamiento, por lo que la consultante deberá efectuar la retención de IRPF correspondiente a razón del 10,5% sobre la contraprestación.

Tributario y Legal

Nueva Ley Integral de lavado de activos y financiamiento del terrorismo (Parte III).

Para que se pueda tipificar el delito de Lavado de Activos se requiere el concurso de ciertos delitos que lo precedan, entre los cuales, el artículo 34 de la Ley N° 19.574 establece los siguientes:

- Narcotráfico, genocidio, crímenes de guerra y de lesa humanidad, terrorismo, financiación del terrorismo, contrabando (por monto superior a las 200.000 UIs), tráfico ilícito de armas, explosivos, municiones o material destinado a su producción, tráfico ilícito de órganos, tejidos, medicamentos, tráfico y trata de personas, extorsión, secuestro, proxenetismo, ciertas hipótesis de homicidio, lesiones graves y gravísimas, asociación para delinquir y hurto, rapiña, copamiento y abigeato cuando se superen ciertos límites;
- Ciertos delitos contra la Administración Pública y delitos de corrupción pública;
- Quiebra fraudulenta, insolvencia fraudulenta, insolvencia societaria fraudulenta y fraude concursal;
- La defraudación tributaria, según lo previsto en el artículo 110 del Código Tributario, cuando el monto de los tributos defraudados en cualquier ejercicio fiscal sea superior a:
 - A) 2.500.000 UI para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2018.
 - B) 1.000.000 UI para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2019.

Sin embargo, los montos antes mencionados no serán exigibles en los casos de utilización de facturas o cualquier otro documento falso con la finalidad de disminuir el monto imponible u obtener devoluciones indebidas de impuestos.

La inclusión de la defraudación tributaria como actividad precedente a los delitos de lavado de activos constituye uno de los cambios más importantes de la nueva Ley, que la alinea con los criterios y recomendaciones de los organismos internacionales en la materia.

Un aspecto a destacar es que en las hipótesis previstas en la nueva Ley, el delito de defraudación tributaria podrá perseguirse de oficio. Esta es una diferencia el régimen previsto en el art. 110 del Código Tributario, bajo el cual el referido delito solo puede perseguirse por denuncia de la Administración Tributaria.

- La defraudación aduanera (según lo previsto en el artículo 262 del Código Aduanero), cuando el monto defraudado sea superior a 200.000 UI.

Por su parte, los arts. 30 a 33 de la nueva ley establecen como hábiles para tipificar el delito de lavado de activos, punible con pena de penitenciaría, las siguientes conductas:

- Conversión o transferencia de bienes, productos o instrumentos que procedan de cualquiera de las actividades precedentes enumeradas en el art. 34.

La configuración del delito de Lavado de Activos requiere la existencia previa de alguno de los delitos precedentes definidos por la ley a los cuales ahora se incorpora la defraudación tributaria.



- Adquisición, posesión, tenencia, utilización o cualquier tipo de transacción sobre bienes, productos o instrumentos que procedan de cualquiera de las actividades delictivas precedentes.
- Ocultamiento u obstrucción de la determinación real de la naturaleza, el origen, la ubicación, el destino, el movimiento o la propiedad reales de tales bienes, o productos u otros derechos relativos a los mismos que procedan de los referidos delitos precedentes.
- Asistencia al o a los agentes en las actividades delictivas establecidas en el artículo 34, ya sea para asegurar el beneficio o el resultado de tal actividad, para obstaculizar las acciones de la justicia o para eludir las consecuencias jurídicas de sus acciones, o le prestare cualquier ayuda, asistencia o asesoramiento, con la misma finalidad.

La norma prevé asimismo una serie de circunstancias agravantes (e.g. participación de grupos delictivos organizados, uso de la violencia, participación de menores o incapaces, etc.) que aumentan las penas aplicables.

Otra innovación importante contenida en la ley es la referencia en su artículo 35 al "autolavado", bajo el cual quienes hubieran cometido alguno de los delitos precedentes también pueden ser considerados como autores de los delitos de lavado de activos en la medida que se cumplan las condiciones previstas en los artículos 30 a 33 de la Ley.

También se establece que el delito de lavado de activos tiene carácter autónomo y en consecuencia no requerirá para su tipificación un auto de procesamiento previo de las actividades delictivas precedentes, bastando con la existencia de elementos de convicción suficientes para su configuración.

Temas de Interés Laboral

¿Puede configurarse un “conjunto económico” entre una sociedad anónima y su director, administrador o accionista, o entre una sociedad personal y su socio?

En nuestra anterior entrega de *Temas de Interés Laboral*, hicimos referencia a las figuras del “conjunto económico” y del “empleador complejo”. Estas figuras, evidencian la complejidad de la actividad empresarial moderna en donde pueden presentarse diversas personas jurídicas vinculadas entre sí, y a veces también entrelazadas con la actividad de una persona física para llevar adelante una explotación.

Debe señalarse desde ya que tales situaciones no constituyen ninguna práctica ilícita, sino que se trata de las diversas opciones e instrumentos para vehicular actividades económicas de distinto tipo. No obstante, lo que el derecho laboral ha señalado es que las mismas pueden erigirse en una dificultad para el trabajador que prestó servicios a la hora de asegurarse el cobro de los créditos.

El “conjunto económico” nace como un imperativo del principio de primacía de la realidad y proyección de la teoría de la personería laboral del empleador, no requiriendo para su configuración la comprobación de maniobras fraudulentas o de un ejercicio abusivo de las formas jurídicas societarias para perjudicar a terceros, como si ocurre con otros institutos.

En general nuestra jurisprudencia entiende que el “conjunto económico” supone determinados grados de relacionamiento entre sujetos que llevan a que se configure la existencia de un único empleador-deudor (el conjunto o grupo) en virtud de la presencia de un mismo centro de dirección, control o dominio, que hace que el poder económico se sitúe a nivel del grupo, aun cuando los derechos y obligaciones frente a terceros nazcan a nivel de cada uno de los sujetos que lo integran.

Si bien originariamente el concepto de “conjunto económico” se elaboró para referir a un grupo de personas jurídicas bajo la forma de sociedades, la evolución del instituto por parte de la doctrina laboralista derivó en la aceptación de que el mismo puede incluir también personas físicas.

En efecto, se ha sostenido que el centro de dirección que caracteriza al “conjunto económico” puede ser una persona física que ha organizado diferentes personas jurídicas para diversificar su actividad, o que para ampliar, extender o potenciar su negocio ha adquirido diversas sociedades pero que son todas dirigidas desde una perspectiva personal. De modo que en vez de existir una “sociedad dominante”, aparecería una “persona física dominante” que dirige, organiza y decide. En función de ello, si el centro de dirección, control y organización de diversas sociedades no es otra sociedad, sino una persona física, ésta podría ser considerada parte integrante del “conjunto” en tanto centro aglutinante y controlante del mismo.

Sin embargo, la presencia de una persona física integrando un “conjunto económico” genera diversas interrogantes. Entre ellas, cabe plantear la siguiente: ¿puede configurarse dicha figura entre una sociedad anónima y su director, administrador o accionista, o entre una sociedad de responsabilidad limitada y su socio?

A nuestro juicio esto no es posible, porque la figura del “conjunto económico” requiere necesariamente la presencia de una pluralidad de empresas (ya se trate de empresas unipersonales o personas jurídicas), pero no de una única empresa.

Si, por ejemplo, lo que existe es una única sociedad empleadora que lleva adelante la actividad económica, no podría sostenerse la existencia de un “conjunto económico” entre dicha persona jurídica y las personas físicas que integran alguno de sus órganos y/o la representan, ya que falta la pluralidad de empresas, elemento central del “conjunto económico”.

De modo que si estamos ante una única persona jurídica empleadora - en la que siempre y necesariamente ciertas personas físicas formarán

Temas de Interés Laboral

su voluntad y la representarán-; entendemos que se trata de una hipótesis en que no puede operar la figura del "conjunto económico".

Más aún, de seguirse la posición contraria, toda sociedad sería un "conjunto económico", desdibujándose los contornos jurídicos de aquellas entidades con personería propia y afectándose, además, las limitaciones de responsabilidad previstas en la legislación societaria.

Breves

Tributario

- El día 01/02/17 fueron publicadas en la página web de DGI las Consultas 6.078, 6.079, 6.080 y 6.081 en las que la Administración confirma la opinión de la doctrina de que no corresponde la multa por mora agravada respecto a intereses financieros devengados y no pagados a una entidad no residente, cuando el IRNR no fue retenido ni percibido.
- Recientemente fue publicado en la página web de DGI, el Decreto 3/18 de fecha 08/01/18 que establece que a partir del 09/04/18 la DGI emitirá las constancias de estar al día con el Impuesto de Enseñanza Primaria o de que los inmuebles no se encuentran alcanzados por el mismo, conforme a lo dispuesto por la Ley 15.809, en la redacción dada por la Ley 19.535.
- Con fecha 29/12/17 fue publicada en la página web de la COMAP la Circular 9/17 donde se realizan precisiones respecto al importe a devolver por concepto de Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) en el caso de la enajenación de bienes que fueran incluidos dentro de proyectos de inversión promovidos al amparo del Decreto 2/12.

Legal

- El 5/2/18 se publicó en la página web de BPS el comunicado 07/18 sobre el servicio en línea para inscripción de obras por administración. Este servicio permite a los usuarios registrados inscribir obras privadas por administración directa, incluyendo tanto nuevas obras como reformas, ampliaciones o demoliciones, cuando el titular, persona física o jurídica, sea quien administra y contrata directamente al personal. También permite la inscripción de regularizaciones de obras privadas realizadas en los últimos 10 años.
- El 8/2/18 se publicó en la página web de DGI la resolución 100/18, que modifica algunas previsiones sobre la información relativa a los arrendamientos de inmuebles que deben presentar las instituciones de intermediación financiera y los agentes regulados por el Banco Central del Uruguay cuya actividad principal sea efectuar cobros y pagos por cuenta de terceros (entre ellas sobre plazos para la identificación de los arrendatarios y para presentar información sobre fecha, moneda e identificación de los titulares de las cuentas destinadas a recibir los pagos).
- El 7/2/18 el INE comunicó el valor del IPC para el mes de enero 2018 (\$177,55) y el IMS de diciembre 2017 (\$279,40).

Es un producto confeccionado por los Departamentos Tributario-Legal y Económico de KPMG. Queda prohibida la reproducción total y/o parcial de esta publicación, así como su tratamiento informático, y su transmisión o comunicación por cualquier forma o medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, bajo apercibimiento de las sanciones dispuestas por la Ley N° 9.739, con las modificaciones introducidas por la Ley N° 17.616, salvo que se cuente con el consentimiento previo y por escrito de los autores.

Nota al usuario: La visión y opiniones aquí reflejadas son del autor y no necesariamente representan la visión y opiniones de KPMG. Toda la información brindada por este medio, es de carácter general y no pretende reemplazar ni sustituir cualquier servicio legal, fiscal o cualquier otro ámbito profesional. Por lo tanto, no deberá utilizarse como definitivo en la toma de decisiones por parte de alguna persona física o jurídica sin consultar con su asesor profesional luego de haber realizado un estudio particular de la situación.