

Monitor Semanal

Departamento de Asesoramiento Tributario y Legal

Tributario y Legal

- Ley de Transparencia Fiscal- Entidades BONT.

La reglamentación dispuso una definición de países o jurisdicciones BONT, encomendando a la DGI la realización de una lista.

- La información de terceros y la determinación tributaria.

Una norma recientemente aprobada consagra una excepción expresa al deber de secreto tributario en los casos en que utilice información de terceros a efectos de realizar la determinación sobre base presunta.

Tributario y Legal

Ley de Transparencia Fiscal- Entidades BONT.

Tal como comentamos en nuestro monitor semanal de fecha 24 de febrero de 2017, se establecieron nuevas disposiciones respecto a la Ley de Transparencia Fiscal mediante el Decreto N° 40/017, que incorpora una definición de países o jurisdicciones de baja o nula tributación (BONT). Comentaremos la referida definición y los problemas prácticos que acarrea.

Implicancias de ser una entidad BONT

Las entidades BONT son aquellas entidades residentes en países o jurisdicciones de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación

Dentro de las disposiciones establecidas para las mismas se determinan alícuotas de IRNR más gravosas para las rentas obtenidas por dichas entidades, modificándose a un 30,25% la tasa aplicable para las rentas provenientes de bienes inmuebles situados en el territorio nacional y un 25% para las restantes rentas obtenidas por las BONT, excepto dividendos pagados o acreditados provenientes de rentas gravadas por IRAE. Asimismo, se establecen porcentajes más elevados a la hora de la determinación de las rentas fictas de dichos sujetos.

Adicionalmente, existen extensiones a la fuente respecto a actividades de importación o exportación desde o hacia entidades residentes de países o jurisdicciones BONT bajo determinadas circunstancias.

Repercusiones para las sociedades uruguayas

Lo anterior cobra gran relevancia para las sociedades uruguayas, ya que existen muchas hipótesis en las cuales fueron designadas responsables del IRNR y por tanto deberán aplicar las alícuotas correspondientes de retención.

Definición

El Decreto N° 40/017 dispone que se considerarán países, jurisdicciones o regímenes de baja o nula tributación a los que verifiquen las siguientes condiciones:

- *"sometan las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, a una tributación efectiva a la renta inferior a la tasa del 12% (doce por ciento); y*
- *no se encuentre vigente un acuerdo de intercambio de información o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información con la República o, encontrándose vigente, no resulte íntegramente aplicable a todos los impuestos cubiertos por el acuerdo o convenio.*

Asimismo estarán comprendidos en el presente numeral aquellos países o jurisdicciones que no cumplan efectivamente con el intercambio de información."

Problemática

Respecto a las condiciones establecidas por el decreto, existen varios aspectos difíciles de conocer en la práctica, lo que pueden llevar a dificultades a la hora de determinar si una entidad debe ser considerada como BONT.

La reglamentación dispuso una definición de países o jurisdicciones BONT, encomendando a la DGI la realización de una lista.



Con referencia a la tributación efectiva a la renta del exterior, la dificultad radica en conocer el régimen fiscal que aplica cada país, considerando si dentro del mismo se aplica el régimen de renta mundial o de la fuente y si en caso de aplicar este último, existen casos de extensión de la fuente como sucede en el sistema uruguayo.

Respecto a la segunda condición, también se plantean problemas.

En lo que refiere a los convenios bilaterales vigentes, en principio no surgirían dudas. Decimos en principio, ya que la condición dispuesta por el decreto contempla información que no es de conocimiento público, con esto nos estamos refiriendo a los casos en los cuales existe un acuerdo vigente pero los países o jurisdicciones con los que Uruguay los haya celebrado no cumplan efectivamente con el intercambio de información.

Por su parte, existe un convenio multilateral del cual es parte Uruguay, en el cual se acuerda entre los países miembros, asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales. En el mismo se establecen tres mecanismos para el intercambio de información: intercambio de información automático, intercambio de información por solicitud e intercambio de información espontáneo.

Si bien el referido acuerdo se encuentra vigente desde diciembre de 2016, existen disposiciones (en algunos casos de índole temporal) que hacen que el mismo no se puede aplicar en su totalidad.

En lo que refiere al intercambio automático, el mismo no se encuentra activo, ya que deben cumplirse con determinadas etapas previas.

En el caso de los restantes mecanismos de intercambio (por solicitud y espontáneo), el mencionado acuerdo multilateral establece que las disposiciones del acuerdo surtirán efecto para la asistencia administrativa relacionada con los ejercicios fiscales que inicien el o a partir del 1 de enero del año siguiente a aquel en vigor la convención, para el caso Uruguay esto sería 1 de enero de 2017. Por lo que existirían casos de ejercicios iniciados con posterioridad a la referida fecha por los que no estaría en vigor el intercambio, salvo que dos o más partes lo acuerden.

Vale la pena mencionar que existen alrededor de 100 países que firmaron el acuerdo o se encuentran en proceso, entre los cuales podemos mencionar Islas Caimán y las Islas Vírgenes Británicas (ya vigente), y Panamá (en proceso).

Lista

El referido decreto encomienda a la DGI la elaboración de una lista de países o jurisdicciones BONT. Entendemos que es inminente la emisión de la referida lista a los efectos de dar certeza a los contribuyentes sobre la aplicación de las disposiciones fiscales que le rigen a las entidades ubicadas en países o jurisdicciones BONT.

Hasta tanto la DGI no emita la lista que se le encomendó, la situación de los responsables que deban proceder a liquidar tributos por cuenta de entidades del exterior no resulta fácil, dado que como se vio en muchos casos no tienen posibilidades de definir la calificación como BONT de aquellas entidades. Ante ello caben dos alternativas: suponer que mientras la DGI no emita la lista no procede calificar a ninguna entidad del exterior como tal, posición que podría ser cuestionada; o, actuando en forma más conservadora, efectuar la retención cuando existan elementos sumarios que indiquen que se trata de una BONT y, a posteriori, en caso de no corresponder la



misma solicitar la devolución, con la salvedad que en caso que esa petición la realice el responsable debe ser autorizado por el contribuyente.

Tributario y Legal

La información de terceros y la determinación tributaria.

De acuerdo a nuestro Código Tributario, en la determinación de tributos rige –como regla- el denominado “deber de iniciativa” que básicamente determina que ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los sujetos pasivos deben cumplir con la obligación de presentar las declaraciones juradas y pagar el impuesto que las mismas consignan (siempre y cuando no corresponda la intervención del organismo recaudador).

Los principales impuestos en Uruguay –los impuestos a la renta, al patrimonio y los impuestos indirectos- son objeto de una “autoliquidación” por parte del contribuyente, quien deberá en base a su información y documentación realizar su liquidación impositiva, cuantificándola de acuerdo a la información económica que deriva de las operaciones gravadas.

No obstante, existen situaciones en las que el tributo es liquidado directamente por el organismo recaudador, ya sea porque así lo prevé la ley –de forma tal que no se realiza ninguna operación de liquidación por el contribuyente-, como es el caso de la contribución inmobiliaria, o porque las declaraciones no fueron presentadas por parte del contribuyente, o porque las mismas ofrecen dudas relativas a su veracidad o exactitud.

Esta determinación que realiza la Administración puede hacerse de las siguientes maneras: i) sobre “base cierta”, es decir, en función del conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación tributaria, para lo cual se toma como base la documentación e información necesaria para liquidar el tributo (que es obligación de los contribuyentes proporcionar), ii) sobre base “presunta”, cuando no fuere posible conocer de manera cierta y directa tales hechos, y por lo tanto, deba inducirse la existencia y cuantía de la obligación mediante presunciones (la ley enumera taxativamente las causales de imposibilidad), o iii) sobre “base mixta”, que es aquella que se realiza en parte sobre base cierta y en parte sobre base presunta.

En el proceso de determinación, la Administración puede recurrir a informaciones proporcionadas por terceros -tanto aquellas que se relacionan directamente con el contribuyente en cuestión, como aquellas que refieren en general a sectores de actividad-, pero en todos los casos, toda la información que se utilice para realizar la determinación debe ser transparentada ante el contribuyente, a efectos de que éste controle el obrar administrativo, no pudiendo negarle el acceso a la misma aduciendo la aplicación del “secreto tributario”.

Esta regla fue reconocida expresamente por el legislador al regular el régimen de precios de transferencia en el IRAE, en el que se prevé el empleo de información de terceros y se releva a la Administración del deber de guardar reserva en estos casos. Sin embargo, fuera de esta hipótesis, la Administración ha realizado determinaciones sobre base presunta a contribuyentes pero no les ha permitido el acceso a la información de terceros que se utilizó para efectuar los cálculos, ni tampoco la identidad del tercero del cual provenía la información en cuestión, lo que fue objetado por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, ya que tal conducta quita posibilidades de defensa del contribuyente frente al obrar administrativo.

Una norma recientemente aprobada consagra una excepción expresa al deber de secreto tributario en los casos en que utilice información de terceros a efectos de realizar la determinación sobre base presunta.



Esta situación, se presentaba como un típico caso en el que colisionaba el derecho de defensa de los contribuyentes con el deber de secreto que tiene la Administración.

No obstante, debe tenerse presente que la reciente Ley N° 19.438, que aprobó la Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente al ejercicio 2015, solucionó dicha colisión en su artículo 176 -que sustituyó los incisos cuarto y quinto del artículo 66 del Código Tributario-, y en lo pertinente agregó el siguiente inciso: “La restricción establecida por el artículo 47 de este Código no será aplicable respecto de la información vinculada a terceros utilizada para la determinación presuntiva”.

En función de esta norma la administración cuenta con una excepción expresa al deber de secreto tributario en los casos en que utilice información de terceros a efectos de realizar la determinación sobre base presunta respecto de los contribuyentes inspeccionados. Esta excepción supuso privilegiar el derecho de defensa del contribuyente frente al deber de secreto de la Administración, de modo tal que siempre que se utilice información de terceros para la determinación sobre base presunta no podrá impedirse al contribuyente inspeccionado el acceso a dicha información ni la identidad de tales terceros –factor sin el cual sería imposible cualquier control sobre la misma-.

Breves

Tributario

- Se encuentra disponible en la página Web de DGI la versión 02 del Formulario 3980 para la presentación de la declaración jurada del Impuesto Anual de Enseñanza Primaria correspondiente al año 2017 y años anteriores.
- Fue publicado en la página Web de DGI el Formulario 1105 para confeccionar la declaración de IRPF de las sucesiones que al 31 de diciembre de 2016 no cuentan con declaratoria de herederos, con excepción de aquellas que únicamente hayan obtenido rentas de categoría I y hayan sido objeto de retención en su totalidad.

Legal

- El día 6 de marzo de 2017 se publicó en el Diario El Observador que se efectuarán controles a empresas por informalismo de extranjeros. Según la nota, el Sr. Gerardo Rey (Inspector General del Trabajo) informó haber constatado irregularidades en empresas que contaban con trabajadores extranjeros sin la documentación correspondiente. El jerarca informó que por cada uno de los trabajadores extranjeros indocumentados que tenga una empresa deberá pagar una multa de 100 UR, sin perjuicio de la obligación de la empresa de regularizar la situación.
- Con fecha 9 de marzo de 2017 se publicó en el Diario Oficial el Índice de los Precios de Consumo (IPC) correspondiente al mes de Febrero de 2017 con base diciembre 2010, que se estableció en 167,28. Conjuntamente se publicó el Índice Medio de Salarios (IMS) correspondiente al mes de Enero 2017 con base julio 2008, que se fijó 269,25.

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.