

# Panorama Económico & Empresarial

Número

19

PUBLICACIÓN DE: ESTUDIO KAPLAN - Nro. 19 | JUNIO 2018

## PROYECTOS COMAP Y MEGAPROYECTOS

Pág. 18

Derecho Tributario

**Todo lo que hay que saber  
sobre la consulta tributaria  
en Uruguay.**

Pág. 05

Inversiones e Impuestos

**Proyecto de Ley -  
Inversión y desarrollo  
productivo.**

Pág. 09

Impuestos

**Donar tiene  
beneficios**

Pág. 13

Recursos Humanos

**Evaluación del  
desempeño**

Pág. 15

Ed. en línea: ISSN 2393-686X  
Ed. Impresa: ISSN: 2393-6851

**ESTUDIO KAPLAN**  
desde 1974



## Panorama Económico & Empresarial

Publicación de distribución gratuita  
Nº 19 - JUNIO 2018

Bvar. 26 de Marzo 3438 piso 9  
Tel: + [598] 2623 2921\*  
estudio@estudiokaplan.com  
www.estudiokaplan.com

### DIRECCIÓN

Cr. Alfredo Kaplan

### ANALISTAS

(En orden de aparición)

Dra. Flavia Mazzucco  
Cr. Piero de los Santos  
Cr. Agustín Rivero  
Cra. Ana Cayetano  
Cra. Florencia Gómez  
Cr. Guillermo Troya  
Cra. Rossana Echinope  
Cra. Magali Piacri  
Lic. Javier Sosa  
Cr. Alfredo Kaplan  
Cra. Andrea Cartelle

### PRODUCCIÓN/EDICIÓN

Lic. Sabrina Cabeza

La dirección de la revista no se hace responsable por las opiniones vertidas en los artículos firmados.

Imágenes: unsplash.com / tycsports.com  
Tapa: Photo by delfi de la Rua on Unsplash

### DISEÑO

*Lady Bug*  
www.ladybug.com.uy

### IMPRESIÓN

Dep. Legal 369.885

# Índice

## Pág.04

Presentación.

## Pág.05

Todo lo que hay que saber sobre la consulta tributaria en Uruguay.

## Pág.09

Proyecto de Ley - Inversión y desarrollo productivo.

## Pág.11

Fallos de constitucionalidad recientes.

## Pág.13

Donar tiene beneficios.

## Pág.15

Evaluación del desempeño

## Pág.18

Proyectos Comap y Megaproyectos.

## Pág.21

Uruguay Mundial 2030

03

## ESTUDIO KAPLAN

desde 1974

Bvar. 26 de Marzo 3438 Piso 9  
Montevideo, Uruguay

Telefax: + [598] 2623 2921\*  
estudio@estudiokaplan.com  
www.estudiokaplan.com

Miembros de



# Presentación



**Cr. Alfredo Kaplan**

alfredo@estudiokaplan.com

04

Contador Público y Licenciado en Administración egresado de la Universidad de la República.

Exprofesor Grado 5 de Contabilidad de Costos en la Universidad de la República. Ha ejercido la docencia en distintas universidades nacionales e internacionales como profesor de Costos en carreras de Grado, Posgrado y Master de Dirección de Empresas. Disertante en universidades nacionales y del exterior.

Fundador y Director de Estudio Kaplan. Se ha desempeñado como consultor empresarial en sistemas de gestión, costos, contabilidad y planificación tributaria por más de 40 años.

Fundador y expresidente de la Asociación Uruguaya de Costos (AURCO). Expresidente del Instituto Internacional de Costos (IIC). Asesor Financiero de la Asociación de Promotores Privados de la Construcción del Uruguay (APPCU).

Estamos en pleno junio 2018, ante un panorama económico complejo a nivel internacional, situaciones más complejas en la región, y puntualmente entre nuestros países vecinos; escenarios que repercuten de alguna forma en Uruguay, generando dificultades en materia de empleo, inversiones, tensiones en el tipo de cambio, circunstancias que aportan condimentos especiales a los consejos de salarios que están por implementar.

En este semestre surgieron entre otros temas, un nuevo decreto sobre Megaproyectos, cambios en el sistema de promoción de inversiones, más allá de otras disposiciones de interés que analizaremos en la presente edición.

Asimismo, el pasado 24 de abril, el Poder Ejecutivo remitió un Proyecto de Ley al Parlamento con dos claros objetivos, brindar apoyo a entidades de menor porte a través de franquicias tributarias que impulsen su crecimiento, y generar nuevos estímulos a la inversión y desarrollo productivo. Al respecto de este tema, el Cr. Piero de los Santos ofrece un artículo sobre las propuestas incluidas en dicho proyecto, así como sus efectos a nivel fiscal.

Como es de público conocimiento, la Ley de Rendición de Cuentas publicada en octubre de 2016 aplicó modificaciones que generaron un efecto sustantivo en general, y en particular para los contribuyentes del Impuesto a la Renta Empresarial, motivando la presentación ante la Suprema Corte de Justicia demandando la inconstitucionalidad de la ley.

A propósito de este asunto, bajo el título "Fallos de constitucionalidad recientes", parte de nuestro equipo de profesionales de Consultoría e Impuestos, brinda un informe sobre las actuaciones, y las claves y antecedentes

generados por la jurisprudencia en cuestión.

Por otro lado, la Cra Magalí Piastrri presenta un artículo sobre Donaciones Especiales, el cual apunta a recordar los beneficios que este régimen ofrece para los contribuyentes de Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas y del Impuesto al Patrimonio.

Relacionado también al tema precedente y acompañando el clima mundialista, la Cra. Andrea Cartelle propone un informe sobre las donaciones en el deporte, pero puntualmente vinculado con la postulación que realizó Uruguay para la organización de la Copa Mundial de Fútbol 2030.

Entendemos que en la vida práctica hay que estudiar cada caso y adaptarlo a la realidad para evitarnos sorpresas desagradables de interpretaciones por parte de los organismos fiscalizadores, de ahí la importancia por ejemplo de la consulta tributaria, tema que desarrolla la Dra. Flavia Mazzucco en la presente revista.

Por otra parte, en materia de capital humano, el Lic. Javier Sosa nos brinda un análisis sobre la importancia de las Evaluaciones de Desempeño para alcanzar la excelencia en las organizaciones.

Cada uno de los artículos es relevante en sí mismo, a través de ellos tratamos de aportar a la mejor comprensión de distintos temas, a efectos de la mejor toma de decisiones. Esperamos que el material resulte de vuestro interés y quedamos como siempre atentos a sus inquietudes.

AK.

# Todo lo que hay que saber sobre la Consulta Tributaria en Uruguay<sup>(1)</sup>



**Dra. Flavia Mazzucco**  
flavia@estudiokaplan.com

Dra. en Derecho y Ciencias Sociales,  
Universidad de la República.

Posgrados y cursos en Derecho Tributario Internacional, nacional, administrativo y civil, estudios técnicos en comercio Exterior y Aduana (CEA).

Publicaciones en la Revista La Tribuna del Colegio de Abogados del Uruguay, en el Periódico Económico Tributario y en la Revista de Derecho Comercial del Consumidor y de la Empresa de Thomson Reuters Argentina, en la Revista de Estudios Internacionales de la Universidad de Chile y en la Revista de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Abogada Asesora de Estudio Kaplan

La consulta tributaria se encuentra prevista en nuestro Derecho en los **Artículos 71 a 74 del Código Tributario**, en la sección tercera del capítulo tercero referido al Derecho tributario formal.

El derecho tributario formal regula el procedimiento administrativo ante la Administración tributaria.

Como requisito para la consulta, se prevé que el consultante tenga **legitimación**, esto es: **un interés personal y directo** para poder formular la consulta sobre la aplicación del derecho **a una situación de hecho real y actual**.

Asimismo, debe ser formulada por la persona interesada, quien deberá exponer con total claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta, pudiendo formular su opinión fundada sobre el tratamiento fiscal aplicable.

El artículo 72 establece que la presentación de una consulta no suspende los plazos ni justifica el incumplimiento de las obligaciones tributarias del consultante, sin embargo, **la Administración tributaria cuenta con un plazo de 90 días para expedirse, tal como lo establece el art 73 del CT, y en caso de no hacerlo, estará obligada a aplicar respecto del consultante el criterio técnico sustentado por éste;**

**siempre y cuando el mismo haya sido fundamentado.**

En caso de que la Administración dicte resolución respecto a la consulta planteada, asistiendo en razón al consultante, dicha respuesta produce un efecto vinculante para la misma, la cual podrá variar su criterio pero solo hacia el futuro.

La Administración deberá notificar la resolución que modifique su criterio, la cual producirá efectos para los hechos posteriores a la modificación.

Por otra parte, **si la Administración no se expide en plazo, y el interesado aplica el derecho de acuerdo a la interpretación que adelantara en su consulta, las obligaciones resultantes darán lugar solo a intereses, siempre que la misma se hubiera formulado con 90 días de anticipación al vencimiento de la obligación tributaria respectiva (art 74 in fine).**

**¿Qué sucede si el consultante no está de acuerdo con el criterio de la Administración?**

En el caso de que el contribuyente no esté de acuerdo con el criterio adoptado por la Administración en la respuesta a su consulta, podrá presentar contra ella los recursos administrativos y una vez agotada la vía administrativa, solicitar

**La Administración tributaria cuenta con un plazo de 90 días para expedirse, tal como lo establece el Art 73 del Código Tributario, y en caso de no hacerlo, estará obligada a aplicar respecto del consultante el criterio técnico sustentado por éste; siempre y cuando el mismo haya sido fundamentado.**

su anulación ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

### **¿Cuál es la importancia de formular correctamente una consulta tributaria?**

Cuando hablamos de consulta tributaria, hablamos también de Derecho Administrativo, muchas veces un desconocimiento en esta materia lleva a que la propia formulación de la consulta adolezca de vicios, a veces formales y otras veces con consecuencias trascendentales.

Por ejemplo, si el contribuyente no expone con claridad los fundamentos para la aplicación de su criterio técnico, el efecto vinculante de la consulta no nace, ya que solo si expuso una opinión fundada comenzarán a correr los 90 días para que en caso de que la Administración se llame a silencio, éste pueda aplicar su criterio.

También, en caso de no exponer su fundamentación con 90 días de antelación al vencimiento de la obligación tributaria, será pasible de multas y recargos, en caso de no aplicar el criterio del fisco.

En Doctrina también se maneja el criterio de que además de fundamentar su respuesta el consultante debe **peticionar**, esto es pedir a la Administración que aplique su criterio mediante el dictado de un acto administrativo; y esto debe lucir en su petitorio, ya que es lo que va a permitir considerar al silencio como una denegatoria ficta (a los 150 días) para poder inter-

poner los recursos respectivos. Existen varias posiciones doctrinarias al respecto, sin embargo, a la hora de presentar una consulta tributaria vinculante, deberían estar presente estos tres elementos: la **legitimación**, esto es el motivo por el cual realizó la consulta y cuál es mi interés en juego, en segundo lugar, el **fundamento técnico** del criterio adoptado en mi consulta, y en tercer y último lugar mi **petición**, donde deberé pedir a la Administración que resuelva en un determinado sentido, esto es, que aplique el criterio técnico sustentado en mi consulta mediante el dictado de un acto administrativo.

Una consulta bien presentada, cumpliendo con los requisitos formales que establece el Decreto 500/91 y con una redacción meridiana que cumpla con la formulación de todos los elementos, será la base, para un eventual agotamiento de la vía administrativa mediante los recursos de revocación y jerárquico, y un buen accionamiento posterior, ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Se debe tener presente, que la respuesta que brindará la Administración versará sobre la consulta planteada, y su correcto planteamiento tendrá consecuencias jurídicas, que habilitarán o no su posterior impugnación, y que servirá de base para finalmente solicitar la anulación de la resolución ante el TCA.

En el caso de existir una respuesta, -aun tardía por parte de la Administración-, se entiende que dicha resolución

es un acto administrativo y por tanto recurrible en vía administrativa y anulable en vía jurisdiccional.

### ¿Es necesario el otorgamiento de vista previa?

Con respecto al otorgamiento de vista, en el procedimiento de consulta tributaria, la misma no está prevista en la normativa específica por lo que cabe plantearse si corresponde en base a los principios generales.

Se ha señalado por parte de la Administración tributaria, que resulta innecesario el otorgamiento de vista previa a la respuesta de la consulta tributaria, -aún ante el cambio de criterio explicitado en una consulta anterior. Se ha sostenido: "(...) el Código Tributario establece un procedi-

*miento administrativo específico y autónomo para el instituto de la consulta vinculante, por lo que no corresponde la aplicación del referido artículo 75 del Decreto N° 500/991, esto es, el otorgamiento de la vista previa a la resolución de la consulta formulada, y menos aun ante un cambio de criterio de la misma.*"(...) "Por tanto, el consultante tiene conocimiento del procedimiento administrativo que él mismo promovió, puede en forma previa emitir opinión y fundamentarla en cuanto a lo que entiende corresponde aplicar al caso planteado, por lo que no corresponde el otorgamiento de vista previa al dictado de resolución que otorgue respuesta a la consulta planteada."<sup>(1)</sup>

En contra de este criterio

puede sostenerse que el derecho de defensa es un principio general de derecho, en especial del Derecho Administrativo, y en cuanto a la lesión o perjuicio que pueda derivar de la respuesta a la consulta no es necesaria la efectiva lesión de un derecho o interés legítimo, **sino que basta la posibilidad de que ello ocurra.**

El TCA ha ido cambiando su criterio (Sentencia N° 490 de 3/9/2009) donde por razones formales resolvió anular el acto administrativo impugnado, por entender que el mismo, implicó el inicio de oficio por la Administración de un procedimiento administrativo, sin otorgarle vista previa de las actuaciones al contribuyente, donde hacía más gravosa su situación. (Art. 76 del Decreto N° 500/991).

07



Photo by rawpixel on Unsplash

**Con respecto al otorgamiento de vista, en el procedimiento de consulta tributaria, la misma no está prevista en la normativa específica por lo que cabe plantearse si corresponde en base a los principios generales.**

### Conclusión:

El instituto tiene por finalidad dar seguridad jurídica, en una materia como lo es la tributaria, con la particularidad de que es el propio interesado el que debe formular la liquidación de los tributos, y que por lo tanto en caso de que su interpretación de la normativa no sea luego aceptada, deberá afrontar el pago de la correspondiente obligación, y eventualmente multas y recargos.

El principio de seguridad jurídica adquiere un especial protagonismo en Derecho tributario debido fundamentalmente a la dispersión normativa imperante en esta rama del Derecho, y al carácter técnico de su contenido.<sup>(2)</sup>

La posibilidad de formular consultas tributarias a la Administración para aclarar las dudas que pueda plantear la normativa tributaria en su aplicación constituye uno de los principales derechos que se reconoce a los ciudadanos en su relación con la Administración tributaria en los distintos países.

Además, en la actualidad, y tal como están configurados la mayoría de los sistemas tributarios, el ciudadano necesita conocer con precisión el alcance de las normas que establecen sus obligaciones materiales y formales a fin de poder realizar una planificación fiscal de sus operaciones.

No se puede olvidar que en la actualidad recaen sobre el ciudadano una serie de obligaciones formales que antes eran

cumplidas por la propia Administración.

Por otra parte, el principio de seguridad jurídica exige no sólo que los ciudadanos puedan conocer de antemano con exactitud cuáles son las consecuencias fiscales de una determinada operación con relevancia tributaria, sino además que la Administración no pueda después cambiar de criterio a su antojo.

Interpretación y aplicación del Derecho al caso concreto, son dos operaciones que están correlacionadas; como decía BETTI: **«la recta inteligencia de la ley garantiza también su recta aplicación al caso concreto».**<sup>(3)</sup>

Por lo expuesto, es muy importante evaluar junto con asesores en materia tributaria la pertinencia de la consulta, los fundamentos técnicos a desarrollar así como su correcta formulación ante la Dirección General Impositiva ■

(1) Fuentes: Código Tributario Decreto 500/91

Labare, Carlos. "El procedimiento de consulta tributaria". Revista de Derecho Público, Numero 43, Agosto de 2013, pp. 57-68

San Martín, Fernanda y Dávila Ramírez Néstor. "El procedimiento administrativo ante el cambio de criterio de una consulta tributaria". II Jornadas Tributarias. Año 2009

Francisco D. Adame Martínez (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Sevilla). "Naturaleza Jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias." Instituti de Estudios Fiscales. Doc. 28/05.

María Begoña Villaverde Gómez, (Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Santiago de Compostela). "Un supuesto de interpretación". Dereito Vol.22, nº ext.:685-715 (Novembro, 2013) · ISSN 1132-9947

(1) II Jornadas Tributarias. El procedimiento administrativo ante el cambio de criterio de una consulta tributaria. Año 2009. Pág. 21-22

(2) Francisco D. Adame Martínez (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Sevilla). "Naturaleza Jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias." Instituti de Estudios Fiscales. Doc. 28/05. Pág. 5

(3) María Begoña Villaverde Gómez, (Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Santiago de Compostela). "Un supuesto de interpretación". Dereito Vol.22, nº ext.:685-715 (Novembro, 2013) · ISSN 1132-9947

# PROYECTO DE LEY INVERSIÓN Y DESARROLLO PRODUCTIVO



**Cr. Piero de los Santos**

piero@estudiokaplan.com

Contador Público, Universidad de la República.

Actualmente cursando la Maestría en Tributación en el Centro de Posgrados de la UDELAR.

Se ha desempeñado en los últimos cinco años en los departamentos de Asesoramiento legal y Tributario, y de Auditoría en importante firma internacional del sector.

Ex docente de Legislación y Técnica Tributaria en institución privada.

Integrante del departamento de Consultoría e Impuestos de Estudio Kaplan.

Con fecha 24 de abril de 2018, el Poder Ejecutivo (PE) remitió un Proyecto de Ley al Parlamento con dos claros objetivos, brindar apoyo a entidades de menor porte a través de franquicias tributarias que impulsen su crecimiento, y generar nuevos estímulos a la inversión y desarrollo productivo.

El presente artículo tiene como objetivo presentar un resumen de las propuestas incluidas en dicho proyecto, así como sus efectos a nivel fiscal.

## I - EXONERACIONES

A efectos de alcanzar los objetivos mencionados *supra*, se proponen diversos beneficios tributarios:

### i) EXONERACIÓN AUTOMÁTICA DE IRAE

Actualmente la Ley<sup>(1)</sup> prevé un régimen de exoneraciones automáticas a nivel de renta, el cual otorga una exoneración de hasta el 40% de lo invertido en básicamente ciertas máquinas, vehículos y equipos, con un tope del 40% de la Renta Neta del Ejercicio.

Además, la norma prevé que tal beneficio será aplicable a aquellas rentas que se destinen a la construcción de hoteles, moteles, paradores y edificios destinados a la actividad industrial o agropecuaria, pero en las siguientes proporciones: un 20% del monto invertido con el

mismo tope que en el caso anterior.

La norma proyectada, considerando que el régimen actual es aplicable para aquellas empresas cuyos ingresos anuales del ejercicio inmediato anterior no superen las UI 10.000.000, propone agregar una nueva y más beneficiosa categoría, para aquellas empresas de menor porte.

En virtud de ello propone ampliar la exoneración anterior a un 60% de las rentas destinadas a la adquisición de los bienes muebles y un 30% de las destinadas a las construcciones mencionados, para aquellas empresas cuyos ingresos no superen las UI 5.000.000, con un tope del 60% de las Rentas Netas del Ejercicio.

Recordar que conforme a lo dispuesto en el art. 168 de la norma reglamentaria del IRAE, ciertas entidades cuyos ingresos sean menores a las UI 4.000.000, como es el caso de las Sociedades Personales por ejemplo, no están obligadas a llevar contabilidad suficiente y por tanto pueden liquidar el impuesto en conformidad al régimen real o al régimen ficto. Precisión no menor, en tanto, la Administración Tributaria<sup>(2)</sup> ha entendido, que el régimen de exoneraciones no es aplicable a las entidades que liquidan IRAE en base ficta.

En consecuencia, será importante ponderar los beneficios,

facilidades y costos financieros de uno y otro régimen al momento de la planificación fiscal.

## ii) INVESTIGACIÓN, DESARROLLO Y SOPORTES LÓGICOS

La regla<sup>(3)</sup> vigente a la fecha, dispone como exentas las rentas derivadas de las actividades de investigación y desarrollo en las áreas de biotecnología y bioinformática, y las actividades de producción de soportes lógicos, amparadas por la normativa de protección y registro de los derechos de propiedad intelectual, así como los servicios asociados a los referidos soportes lógicos. Prorrataando la proporción de la renta exenta, en aquellos casos en que los bienes sean aprovechados en el exterior, por el coeficiente que surja de dividir ciertos costos directos incrementados en un 30%, entre los costos totales afectados a la producción de dichos activos.

Las modificaciones propuestas introducen cambios tanto *lato sensu* como *strictu sensu*, influyendo sobre la consideración sustancial al definir prorratar el monto exonerable con prescindencia de donde se aproveche el activo, así como en lo particular, precisando la forma de determinación de la relación de costos.

En adición a esto, se agregan deberes formales a efectos de acceder a estos beneficios, como presentar una declaración jurada ante la DGI y documentación que evidencie la determinación de los porcentajes y montos exonerados, otorgando potestad reglamentaria al PE para precisar su instrumentación.

Por último, se propone como

condición adicional, la de ser sujeto pasivo de IRAE en virtud de su naturaleza jurídica, art. 3 Lit. A) T4, con excepción de las sociedades de hecho y civiles a las que refiere el numeral 8.

## iii) EXONERACIONES EN LA IMPORTACIÓN

Se faculta al PE a exonerar de todo tributo en la importación a aquellas empresas que desarrollen actividades comprendidas en la declaratoria promocional de fabricación de maquinaria y equipos agrícolas<sup>(4)</sup>, y que tengan una facturación anual representada en más de un 60% por la venta de bienes que dieron origen a dicha declaratoria.

Dicha exoneración estaría dada en el marco de la importación de bienes destinados a integrar el costo de las maquinas agrícolas y sus accesorios, así como materiales, materias primas, partes, piezas, repuestos y kits de dichas maquinarias y accesorios, siempre que hayan sido declarados no competitivos de la industria nacional.

## II - OTRAS DISPOSICIONES

### i) DEDUCCIÓN PROPORCIONAL DE GASTOS

La disposición proyectada pretende agregar una nueva condición a efectos de la deducción de gastos sobre la Renta Bruta, la cual deberá ser evaluada al contratar con sujetos IRAE parcialmente exonerados en función de la determinación de un cociente.

En mérito de esta disposición, y de ser aprobada, sólo serán deducibles los gastos en función de la proporción de las rentas obtenidas por la contraparte, no

alcanzadas por franquicias tributarias de ese tipo.

## ii) RÉGIMEN DE IP SIMPLIFICADO

El proyecto prevé la posibilidad de un régimen de liquidación de IP simplificado, para aquellos sujetos pasivos de IRAE no obligados a liquidar en base a contabilidad suficiente, otorgando potestad reglamentaria al PE para que determine y precise los detalles del régimen.

## III - CONCLUSIONES

En definitiva el cuerpo normativo presentado por el PE pretende incorporar disposiciones relevantes sobre las cuales en ciertos casos se ha proporcionado información suficiente, como ser el caso de la exoneración automática en IRAE para empresas de menor porte, y en otros no tanto, caso del régimen simplificado del Impuesto al Patrimonio, sin perjuicio de ello, entendemos relevante estar atento a las novedades que puedan surgir en función de la discusión parlamentaria.

A la fecha de ésta publicación el texto se encuentra en estudio de la Cámara de Senadores ■

1- Título 4 del Texto Ordenado de 1996 - Art. 53- "Exoneración por Inversiones"

2- Consultas de la DGI n°5046 y n°5203.

3- Título 4 del Texto Ordenado de 1996 - Art. 52 literal S)

4- Ley n°16.906 - Art. 11 inciso segundo.

# FALLOS DE CONSTITUCIONALIDAD RECIENTES

El presente artículo fue elaborado por parte de nuestro equipo de profesionales del Departamento de Consultoría e Impuestos.

**Cr. Agustín Rivero**  
**Cra. Ana Cayetano**  
**Cra. Florencia Gómez**  
**Cr. Guillermo Troya**  
**Cr. Piero de los Santos**  
**Cra. Rossana Echinope**

La Ley de Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal N°19.438 publicada en el mes de octubre de 2016 aplicó modificaciones que generaron un efecto sustantivo en general, y en particular para los contribuyentes del Impuesto a la Renta Empresarial.

Sin dudas las de mayor relevancia económica y financiera en materia fiscal fueron las referidas al ajuste por inflación, pérdidas de ejercicios anteriores y la creación del dividendo ficto.

Las bases sobre las que se practicaron tales modificaciones fueron consideradas al menos cuestionables desde el punto de vista de su constitucionalidad, por gran parte de los contribuyentes, motivando la presentación ante la Suprema Corte de Justicia demandando la inconstitucionalidad de la ley.

En este artículo presentaremos una síntesis de dichas actuaciones, así como un resumen final sobre las claves y antecedentes generados por la jurisprudencia en cuestión.

## AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL Sentencia de la SCJ n°1.989/017

Se impugnó el art. 161 de la Ley n°19.438 que agregó una condición restrictiva a la aplicación del ajuste, estableciendo que solo podrá ser considerado en la liquidación del IRAE cuando la inflación de los últimos 36 meses, medida por el IPC, supere el 100%.

### AGRAVIOS

1) Principio de Capacidad Contributiva:

Se demandó que el ajuste por inflación tiene por objetivo gravar la renta real, contemplando el efecto de la pérdida o ganancia de poder adquisitivo, en atención a la capacidad contributiva, y al restringir o prohibir su consideración, se estaría vulnerando el principio de capacidad contributiva, sugerido en la Constitución.

2) Principio de Igualdad:

- En la ley: en tanto se está dando un trato desigual a los distintos contribuyentes según su estructura patrimonial, aquellos que tengan una base activa se verán perjudicados en tanto no podrán deducir la pérdida correspondiente, mientras que quienes tengan una base pasiva se verán favorecidos al no gravar la ganancia que se derivaría de ésta.

Por otra parte, quienes tengan un mayor peso de activo fijo sobre el activo total, se verán perjudicados en menor medida.

- Entre las partes: el Fisco no permite considerar el efecto de la inflación, pero si prevé mecanismos para proteger sus activos de ésta, como son: la actualización de

convenios, los recargos en la infracción por mora y el régimen de anticipos.

### FALLO

1) Principio de Capacidad Contributiva: El tribunal entendió que el hecho de gravar una renta más bruta y menos neta no implica que no se esté atendiendo a la capacidad del contribuyente.

2) Principio de Igualdad:

- En la ley: se desestima el agravio indicando que las estructuras patrimoniales son dinámicas y en consecuencia un sujeto que se ve perjudicado en el presente puede verse beneficiado en el futuro.

- Entre las partes: tampoco fue de recibo el agravio en este sentido, exponiendo que el propio Estado es también contribuyente de IRAE (caso por ejemplo de los entes autónomos y servicios descentralizados del dominio industrial y comercial) y estas aplicaciones les serán aplicadas de igual manera.

En base a lo expuesto *supra*, el tribunal en forma unánime desestimó la acción de inconstitucionalidad.

## DIVIDENDOS Y UTILIDADES FICTOS.

### Sentencia de la SCJ n°141/018

Se demandó el art. 170 de la Ley n°19.438 que creó la figura de dividendos y utilidades fictos a ser gravados por IRPF o IRNR.

### AGRAVIOS

1) Principio de Capacidad Contributiva:

Se grava una renta que no existe y que puede no llegar a existir nunca, sería el caso en que se pague impuestos sobre la distribución ficta en un ejercicio y luego la empresa genere pérdidas sucesivas, escenario en el cual se anticiparían impuestos a cuenta de una renta que el socio o accionista nunca recibió.

Por más que se intente esconder el verdadero contribuyente en la creación de un nuevo hecho generador, en realidad se está imponiendo un aumento en el IRAE.

## 2) Principio de Irretroactividad de Ley:

Es una norma retroactiva en tanto se imponen nuevas condiciones a situaciones verificadas en el pasado. Aquellas entidades que no distribuyeron dividendo o utilidades en los últimos 10 años, deberán ahora pagar impuestos por esa decisión tomada en el pasado, lesionando así la Seguridad Jurídica del contribuyente.

### FALLO

#### 1) Principio de Capacidad Contributiva:

Para que la nueva disposición aplique es condición necesaria la existencia de resultados fiscales y contables sin distribuir con una antigüedad mayor a tres años. Se trata de una ficción antielusiva que adelanta el aspecto temporal.

#### 2) Principio de no Retroactividad de la Ley:

La generación de las rentas no es el hecho generador, sino la titularidad de un derecho sobre esos resultados acumulados, se trata de un activo. Se gravan los resultados acumulados existentes al momento de la entrada en vigencia de la Ley, la sola referencia a ejercicios anteriores para determinar su cuantía no le atribuye el carácter de retroactiva.

Con base en los argumentos ex-

puestos, se rechazó la demanda en forma unánime.

### **PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES** **Dictamen de Fiscalía n°1196/017**

Se impugnó el art. 159 de la Ley n°19.438 que limitó la deducción de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, estableciendo un tope del 50% de la renta neta fiscal gravada.

La Suprema Corte de Justicia no se ha expedido sobre el caso a la fecha de esta publicación, sin perjuicio de esto, se conoce el Dictamen de la Fiscalía General de la Nación.

### AGRAVIOS

#### 1) Inconstitucionalidad por razón de forma:

La Constitución prohíbe que en las leyes de presupuesto o rendición de cuentas se incorporen disposiciones que excedan al período de gobierno o distintas a la naturaleza de esta clase de normas.

#### 2) Inconstitucionalidad por razón de su contenido:

- Principio de no Retroactividad de la Ley: entendiéndose que la regla de derecho pretendía ser aplicada sobre hechos pasados.

- Principio de no Confiscatoriedad: en tanto se estaría eliminando el cómputo de las pérdidas; imponiendo un nuevo tope se acelera la prescripción de las mismas.

### FALLO

#### 1) Inconstitucionalidad por razón de forma:

La Fiscalía entiende que el agravio no es de recibo en razón de que lo que la Carta prohíbe, no es que se agreguen normas de distinta sustancia, sino que se le de carácter definitivo a disposiciones presupuestales del gobierno, proyectándolas hacia el futuro.

#### 2) Inconstitucionalidad por razón de su contenido:

- Principio de no Retroactividad de la Ley: la fiscalía entiende que la norma tiene efecto sobre hechos generadores acaecidos con posterioridad a su vigencia.

- Principio de no Confiscatoriedad: no considera que exista confiscación, sino que se acota el monto a deducir por ejercicio, sin modificar el período durante el cual dichas pérdidas son computables.

En virtud de los argumentos expuestos la Fiscalía entiende que debería desestimarse la acción de inconstitucionalidad deducida.

### CLAVES

- En particular, al entender del tribunal de la SCJ, los dividendos y utilidades fictos no gravan resultados generados en ejercicios anteriores, sino un activo actual que se posee en consecuencia de no haber distribuido o reinvertido.

- En general, el tribunal ha reconocido que se trata de disposiciones discutibles en mérito de la técnica tributaria, pero no es competencia de la SCJ juzgar el acierto o desacierto del legislador, sino más bien juzgar si la Ley se apega o no a las disposiciones constitucionales ■

# DONAR TIENE BENEFICIOS



**Cra. Magalí Piastri**  
mpiastri@estudiokaplan.com

Contadora Pública, Universidad de la República.  
Postgrado Tributario, Universidad de la República.  
Integrante del departamento de Consultoría e Impuestos de Estudio Kaplan.

## Donaciones especiales

La presente entrega tiene como objetivo recordar que donar tiene beneficios para los contribuyentes de Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y del Impuesto al Patrimonio (IP).

El régimen de Donaciones Especiales se encuentra regulado por los artículos N° 78, 79 y 79 Bis del Título 4 del Texto Ordenado 1996 y por los artículos N° 67 al 70 del Decreto 150/007.

El mencionado régimen, otorga a los contribuyentes del IRAE y del IP, un beneficio originado en las donaciones que realicen a determinadas entidades estatales y privadas listadas taxativamente por la normativa (artículo N° 79 y 79 bis del Título 4<sup>i</sup>), pudiéndose deducir como gasto del ejercicio el 25% del monto donado, y obtener por el 75% restante, certificados de crédito para el pago del IRAE e IP.

Para las entidades comprendidas en los literales B) a F) del numeral 2) del artículo 79 del Título 4, la Ley N° 19.438 de Rendición de Cuentas del 2016 aplicable para el año 2017, modificó los porcentajes antes expuestos pasando a ser menos atractiva la donación a dichas instituciones. El porcentaje a solicitar en certificados de crédito será del 40% y el 60% restante podrá ser imputado a todos los efectos fiscales como gastos de la empresa.

Por su parte, el artículo 70° del Decreto N° 150/007, establece topes y condiciones para acceder a los beneficios fiscales antes

mencionados, indicando que las empresas que realicen donaciones especiales deberán cumplir las siguientes condiciones:

- El total de las donaciones realizadas en el ejercicio, no podrá superar el 5% de la renta neta fiscal del ejercicio anterior.

Las donaciones que superen dicho monto no gozarán de beneficios fiscales.

Cuando las donaciones realizadas en el ejercicio a las instituciones a que refieren los numerales 1) B) y 4) del artículo 79 del Título 4, sean iguales o mayores a las realizadas en el ejercicio anterior, el referido tope será del 10%.

- La donación no esté vinculada a la prestación de servicios al donante por parte de la entidad beneficiaria.

A efectos de aclarar el mencionado artículo 70° del Decreto N° 150/007, a continuación, exponemos un ejemplo ilustrativo:

- Año 0: XX S.A. contribuyente de IRAE e IP, obtiene renta neta fiscal negativa. De acuerdo al artículo 70°, en el año 1 no podría obtener los beneficios mencionados al realizar las donaciones debido a que el 5% de la renta neta fiscal del ejercicio anterior es 0. Cabe destacar que igualmente se pueden realizar donaciones, pero no se obtendrán los beneficios, es decir no se podrá solicitar devolución en certificados de crédito ni descontar el gasto.

- Año 1: XX S.A. obtiene una renta neta fiscal de \$ 1.000.000. En el año 2, al realizar la donación puede obtener beneficios hasta un importe máximo donado de \$ 50.000, obteniendo un certificado del 75% o 40% del importe

donado para cancelar obligaciones sólo de IRAE e IP. El remanente podrá ser descontado como gasto de la empresa en la liquidación de IRAE.

Si se realiza una donación por un importe mayor, es decir mayor a \$50.000, el excedente no obtendrá beneficio alguno. Es decir que si donamos \$100.000, obtenemos beneficios hasta \$50.000, el resto no podrá ser descontado como gastos por la empresa.

• Año 2: XX S.A. obtiene una renta neta fiscal de \$1.500.000. Hacemos el supuesto que en el año 2 realizó donaciones a instituciones comprendidas en los numerales 1) B) y 4) del artículo 79 del Título 4, por ejemplo Fundación Salir Adelante. También suponemos que realizó donaciones a otras instituciones no comprendidas en dichos numerales, por ejemplo a la Universidad de la República.

Por el hecho de haber donado, en el año 2, a alguna institución incluida en los numerales 1) B) y 4) del artículo 79 del Título 4, en el año 3 el tope del 5% pasa a ser del 10% ( $\$150.000 = 10\% * \$1.500.000$ ) para todo tipo de donación, en la medida que el importe donado sea igual o superior al importe donado el año anterior. Siguiendo con el ejemplo, la donaciones debería ser igual o mayor a \$50.000.

### Procedimiento al realizar las donaciones para gozar de los beneficios fiscales

Para tener derecho a los beneficios la entidad beneficiaria deberá contar con proyectos aprobados por el MEF, con las formalidades que se establezcan, y estar inscripta en el Registro de Proveedores del Estado.

Las donaciones se deberán realizar en efectivo, depositando el importe en una cuenta única y

especial creada a estos efectos en el Banco de la República Oriental del Uruguay a nombre del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), indicando el proyecto y la entidad beneficiaria.

Una vez verificado el depósito, el MEF emitirá una constancia detallando el monto correspondiente al 75% o al 40%, según corresponda, del total de la donación, expresado en Unidades Indexadas (UI) tomadas a la cotización del último día del mes anterior al depósito.

Una vez obtenida la constancia establecida anteriormente, los contribuyentes podrán solicitar ante la Dirección General Impositiva (DGI) los certificados de crédito correspondientes, cuyo monto será determinado aplicando la cotización vigente de la UI en el último día del mes anterior al de solicitar el canje.

En resumen, los contribuyentes de IRAE e IP que deseen realizar donaciones especiales y acceder a los beneficios fiscales vigentes, deberán tener en cuenta:

- Que la institución a la que se desea realizar una donación cuenta con proyectos a aprobados por el MEF.

- Que el contribuyente de IRAE e IP que realice la donación tenga renta neta fiscal positiva del ejercicio anterior.

- Si desea ampliar el tope del 5% al 10% de la renta neta fiscal, deberá donar al menos a una de las instituciones mencionadas en los numerales 1) B) y 4) del artículo 79 del Título 4.

- Los certificados de crédito emitidos por la DGI podrán ser usados para cancelar obligaciones sólo de IRAE e IP ■

i- ARTÍCULO 79. Donaciones especiales. Entidades.- Se encuentran comprendidas en el beneficio establecido por el artículo precedente, las donaciones destinadas a:

1. Educación primaria, secundaria y técnico profesional:

A) Establecimientos públicos de educación primaria, de educación secundaria, de educación técnico-profesional y de formación docente, Consejos de Educación Secundaria y de Educación Técnico-Profesional y los

servicios que integren el Consejo de Educación Inicial y Primaria, equipos técnicos universitarios interdisciplinarios, que funcionen en el marco de proyectos dirigidos a mejorar la calidad educativa, previamente estudiados y aprobados por las autoridades pertinentes. La Administración Nacional de Educación Pública informará respecto de la conveniencia y distribución de los proyectos que se financien con las donaciones incluidas en el presente literal.

B) Instituciones privadas cuyo objeto sea la educación primaria, secundaria, técnico-profesional, debidamente habilitadas, y que atiendan efectivamente a las poblaciones más carenciadas, así como para financiar infraestructura educativa de las instituciones que, con el mismo objeto, previo a solicitar su habilitación, presenten su proyecto educativo a consideración del Ministerio de Educación y Cultura.

2. Educación terciaria e investigación:

A) La Universidad de la República y las fundaciones instituidas por la misma. B) Universidad Católica del Uruguay. C) Universidad de Montevideo. D) Universidad ORT Uruguay. E) Universidad de la Empresa. F) Instituto Universitario CLAEH. G) El Instituto de Investigaciones Biológicas Clemente Estable y la Fundación de Apoyo al Instituto Clemente Estable. H) Fundación Instituto Pasteur.

I) Instituto Antártico Uruguayo. J) Universidad Tecnológica.

3. Salud:

A) La construcción de locales o adquisición de útiles, instrumentos y equipos que tiendan a mejorar los servicios de las entidades con personería jurídica dedicadas a la atención de personas en el campo de la salud mental, que hayan tenido una actividad mínima de cinco años ininterrumpidos a la fecha de recibir la donación. B) La Comisión Honoraria de Administración y Ejecución de Obras de las Colonias de Asistencia Psiquiátrica "Doctor Bernardo Etchepare" y "Doctor Santín Carlos Rossi". C) La Fundación Teletón Uruguay para la rehabilitación pediátrica. D) La Fundación Peluffo Giguens y la Fundación Dr. Pérez Scremini, en aquellos proyectos acordados con la Dirección del Hospital Pereira Rossell. E) La Fundación Álvarez - Caldeyro Barcia. F) La Fundación Porsaleu. G) La Comisión Honoraria de Lucha contra el Cáncer. H) La Asociación Nacional para el Niño Lisiado Escuela Franklin Delano Roosevelt. I) Centro de Rehabilitación de Maldonado (CE.RE.MA). J) Cottolengo Don Orione K) Pequeñas Hermanas Misioneras de la Caridad (Cottolengo Femenino Don Orione).

El Ministerio de Salud Pública informará respecto de la conveniencia de los proyectos que se financien con las donaciones a estas instituciones.

4. Apoyo a la niñez y la adolescencia:

A) El Instituto del Niño y Adolescente del Uruguay. B) La Fundación Niños con Alas. C) Aldeas Infantiles S.O.S.D) Asociación Civil Gurises Unidos. E) Centro Educativo Los Pinos. F) Fundación Salir Adelante. G) Fundación TZEKÁ.H) Fundación Niños y Niñas del Uruguay I) Instituto de Promoción Económico Social del Uruguay (IPRU) J) Asociación Civil "Fe y Alegría del Uruguay".

El Ministerio de Desarrollo Social informará respecto de la conveniencia de los proyectos que se financien con las donaciones a estas instituciones.

5. La Unidad Operativa del Plan Juntos

6. Rehabilitación Social:

A) Asociación Civil de Apoyo a la Rehabilitación e Integración Social B) Patronato Nacional de Encarcelados y Liberados

El Ministerio del Interior o el de Desarrollo Social, según corresponda, informará respecto de la conveniencia de los proyectos que se financien con las donaciones a estas instituciones

Los proyectos declarados de fomento artístico cultural, de acuerdo con lo establecido por el artículo 239 de la Ley Nº 17.930, de 19 de diciembre de 2005, en la redacción dada por el artículo 190 de la Ley Nº 18.834, de 4 de noviembre de 2011, se seguirán rigiendo por dicha ley y sus modificativas.

Aquellas instituciones, que no reciban donaciones o no cuenten con proyectos aprobados y vigentes en un período de dos años, dejarán de integrar la lista precedente. El Poder Ejecutivo dará cuenta de ello a la Asamblea General.

# EVALUACIÓN DEL DESEMPEÑO (\*)



**Lic. Javier Sosa**  
rrhh@estudiokaplan.com

Licenciado en Recursos Humanos y Relaciones Laborales de la Universidad Católica del Uruguay, desarrollando práctica docente en la UCUDAL en las materias "Negociación" y "Relaciones Laborales comparadas".

Responsable del Departamento de Recursos Humanos en Estudio Kaplan desde 2013.

La evaluación es un aspecto natural en nuestra vida personal y también lo es en las organizaciones, para que estas últimas sigan mejorando en este mundo competitivo, el desempeño debe ir en búsqueda de la excelencia.

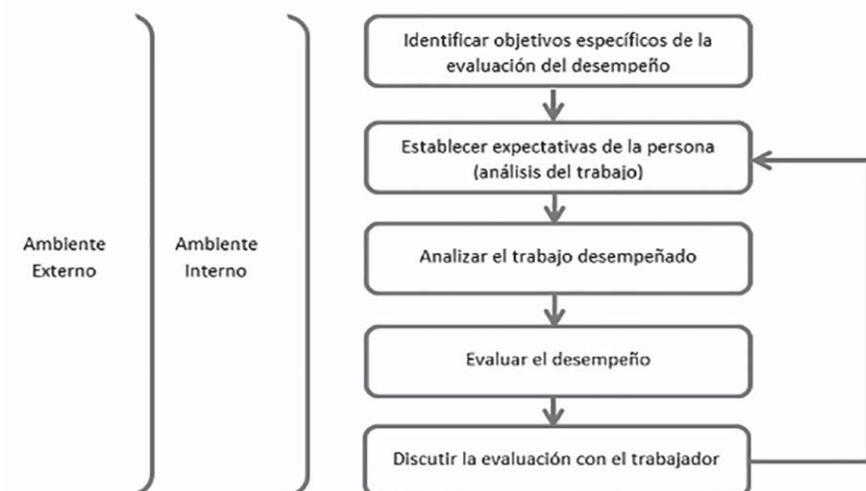
En las organizaciones, la evaluación de sus colaboradores consiste en valorar la actuación de acuerdo a los objetivos que se le plantean, las tareas realizadas, los resultados alcanzados, las competencias ofrecidas, las posibilidades de desarrollo y los aportes que realiza cada uno. El proceso debe ser dinámico, involucrando al evaluador y al evaluado. Para cuando llega el momento del dialogo entre ambos, el resultado no debe ser una sorpresa, ya que durante el periodo comprendido entre evaluación y evaluación, el evaluado debió monitorear el impacto de su acciones y además debió recibir feedback

por parte de su referente.

Las instancias de evaluación permiten identificar problemas como: integración, supervisión, ajuste, reforzar y/o corregir comportamientos, oportunidades de capacitación, desarrollar competencias necesarias para el puesto y mejorar continuamente. Se trata de un medio para resolver dificultades y mejorar la calidad del trabajo.

Debemos tener presente que el desempeño depende de muchas contingencias, cambia de acuerdo a las personas y a las situaciones. La percepción de la recompensa incide en el esfuerzo. Se "evalúa" el costo/beneficio y se determina cuánto vale la pena hacer. Además, ese esfuerzo depende de las condiciones individuales de cada uno y del papel que desempeña en la organización.

## El proceso de evaluación del desempeño:



## Los principales factores que afectan el desempeño en el puesto:



16

Todas las personas necesitan retroalimentación, es necesario para conocer como están ejerciendo su trabajo y corregirlo si fuera necesario. Sin estas devoluciones se camina a ciegas.

Las principales razones que explican el interés de las organizaciones por evaluar el desempeño de sus colaboradores son:

1- *Recompensas*. La evaluación del desempeño ofrece un juicio sistemático que permite argumentar aumentos de salario, promociones, transferencias y, muchas veces, despidos de trabajadores. Es la evaluación por méritos.

2- *Realimentación*. La evaluación proporciona información de la percepción que tienen las personas con las que interactúa el colaborador, tanto de su desempeño, como de sus actitudes y competencias.

3- *Desarrollo*. La evaluación permite que cada colaborador sepa exactamente cuáles son sus puntos fuertes (aquello que podrá aplicar con más intensidad en el trabajo) y los débiles (aquello que debe mejorar por medio del entrenamiento o el desarrollo personal).

4- *Relaciones*. La evaluación permite a cada colaborador mejorar sus relaciones con las personas que le rodean (gerentes, pares, subordinados) porque sabe que tan bien evalúan su desempeño.

5- *Percepción*. La evaluación proporciona a cada colaborador medios para saber lo que las personas piensan respecto a él. Esto mejora la percepción que tiene de sí mismo y de su entorno social.

6- *Potencial de desarrollo*. La evaluación proporciona a la organización medios para conocer a fondo el potencial de desarrollo de

sus colaboradores, de modo que puede definir programas de evaluación y desarrollo, sucesión, carreras, entre otros.

7- *Asesoría*. La evaluación ofrece, al gerente o al especialista de recursos humanos, información que le servirá para aconsejar y orientar a los colaboradores.

La evaluación del desempeño proporciona beneficios a la organización y a las personas. Para ello, debe cumplir los siguientes lineamientos básicos:

1- La evaluación debe cubrir no sólo el desempeño actual de las actividades, sino también la consecución de metas y objetivos. El desempeño y los objetivos deben ser temas inseparables de la evaluación del desempeño.

2- La evaluación debe dar importancia al colaborador que ocupa el puesto y no en la impresión que se tiene respecto a los hábitos personales que observa en el trabajo. La evaluación se debe concentrar en un análisis objetivo del desempeño y no en una evaluación subjetiva de los hábitos personales. Empeño y desempeño son cosas muy diferentes.

3- La evaluación debe ser aceptada por las dos partes, el evaluador y el evaluado. Los dos deben estar de acuerdo en que la evaluación producirá algún beneficio para la organización y para el colaborador.

4- La evaluación del desempeño debe servir para mejorar la productividad del colaborador en la organización y lo debe llevar a estar mejor equipado para producir con eficacia y eficiencia.

Los puntos débiles del proceso de

evaluación del desempeño son:

1- Que las personas implicadas en la evaluación del desempeño la perciban como una situación que recompensa o sanciona el desempeño anterior.

2- Que la importancia del proceso recae más en llenar formularios que en la evaluación crítica y objetiva del desempeño.

3- Que las personas evaluadas perciben el proceso como injusto y tendencioso. La inequidad perjudica enormemente el proceso de evaluación.

4- Que los comentarios desfavorables del evaluador provocan una reacción negativa del evaluado y su resistencia a aceptarlos.

5- Que la evaluación sea inocua, es decir, que se base en factores de evaluación que no llevan a nada y que no agregan valor para nadie.

La evaluación busca comprobar si se alcanzaron los objetivos y cómo se podría mejorar el desempeño para elevar cada vez más las metas y los resultados, cuál fue el resultado alcanzado y cuál fue la participación que el individuo o grupo que lo produjo tuvo en él. Esto permite que las personas tengan libertad para escoger sus propios medios y utilizar mejor sus habilidades individuales y sociales.

Entre los desafíos que se presentan, está el encontrar el mejor indicador para medir la gestión de cada organización y objetivos, además, existen diferentes méto-

dos de evaluación y cada una deberá optar por la que mejor se adecue a la cultura de la empresa ■

Fuentes:

(\*) - Material consultado del trabajo de Idalberto Chiavenato "Gestión del talento humano", 2009.



Photo by rawpixel on Unsplash

# PROYECTOS COMAP Y MEGAPROYECTOS



**Cr. Alfredo Kaplan**

alfredo@estudiokaplan.com

Contador Público y Licenciado en Administración egresado de la Universidad de la República.

Exprofesor Grado 5 de Contabilidad de Costos en la Universidad de la República. Ha ejercido la docencia en distintas universidades nacionales e internacionales como profesor de Costos en carreras de Grado, Posgrado y Master de Dirección de Empresas. Disertante en universidades nacionales y del exterior.

Fundador y Director de Estudio Kaplan. Se ha desempeñado como consultor empresarial en sistemas de gestión, costos, contabilidad y planificación tributaria por más de 40 años.

Fundador y expresidente de la Asociación Uruguaya de Costos (AURCO). Expresidente del Instituto Internacional de Costos (IIC). Asesor Financiero de la Asociación de Promotores Privados de la Construcción del Uruguay (APPCU).

El presente material corresponde a la presentación que hicimos en APPCU el pasado 10 de Abril de 2018.

En esa instancia, analizamos los cambios en los proyectos COMAP formulados o enunciados el 23 de febrero, el cambio en los Megaproyectos, la posibilidad de complementar un proyecto VIS con un proyecto de estacionamiento, entre otros.

Cabe mencionar que todo régimen de promoción de inversiones coadyuva al objetivo de tonificar las inversiones y mejorar el empleo.

El tema Megaproyectos tiene la peculiaridad -como lo dice su nombre- que sólo incentiva proyectos de más de U\$D 12.000.000 en Montevideo y de U\$D 15.000.000 en el interior del país. Cualquier límite que se hubiese puesto se podría calificar de arbitrario, pero es claro que los medianos y pequeños proyectos quedan en desventaja en relación a los Megaproyectos. Vale la pena considerar que no se acepta sumar 2 o 3 proyectos medianos para constituir un Megaproyecto.

Por otro lado, la Vivienda Promovida desde marzo de 2017, tiene el inconveniente de que exige la asignación de un 10% de las unidades al Ministerio de Vivienda, a precios por debajo del costo real y por otro lado se cobran (en el mejor de los casos) 6 meses después de terminadas las obras.

Ese cambio en el sistema de topes, motivó que el número de solu-

ciones habitacionales promovidas presentadas bajen el último año a menos de la tercera parte, en relación a la situación anterior.

A continuación, presentamos una síntesis de lo expuesto y quedamos a disposición, para aclarar cualquier requisitoria.

## **Nuevas Medidas de estímulo a la inversión y el empleo**

Se trata de anuncios del Ministerio de Economía 23/02/2018, debido a restricciones en inversión y empleo tratando de estimular los mismos.

Se plantean cambios al régimen COMAP para impulsar inversiones que generen mayores externalidades positivas.

Estos consisten en la mejora de criterios para exoneraciones:

- ✓ Aumenta de 100 a 130 los puntos de la matriz, para facilitar la obtención de mayores exoneraciones para inversiones con más externalidades.
- ✓ Indicador de empleo más simple, para estimular la contratación de trabajadores de todos los niveles de calificación.
- ✓ Se computan por separado los indicadores de I+D+i y de P+L, lo que otorgará mayores exoneraciones a los proyectos que combinen ambos tipos de inversiones.

Se facilita el uso efectivo del beneficio:

- ✓ Se habilita la suspensión del plazo de uso de los beneficios.
- ✓ Aumenta el porcentaje de IRAE

que pueden exonerar cada año las empresas nuevas (hasta 80%).

Se privilegia la inversión «verde»:

✓ Impulso a la movilidad eléctrica: vehículos eléctricos de pasajeros afectados a la actividad productiva.

✓ Se fijarán pautas más claras, pre- visibles y exigentes para identificar mejor las inversiones amigables con el medio ambiente.

### Fomento a la producción nacional de maquinaria agrícola

Se equipara el tratamiento impositivo de la industria nacional de maquinaria agrícola con la importación.

✓ Actualmente, la importación de insumos, partes y piezas para la fabricación local no está exenta de tributos, mientras que sí lo está la importación de la maquinaria.

✓ Se propone exonerar de todo tributo la importación de insumos, partes y piezas para la fabricación de maquinarias y equipos para uso agrícola. Esta exoneración será otorgada siempre que los bienes hayan sido declarados no competitivos de la industria nacional.

### Simplificación del pago del Impuesto al Patrimonio

Se reducen los costos de cumplimiento de pago del Impuesto al Patrimonio, para las empresas que incorporen factura electrónica

✓ Actualmente, el régimen simplificado opera únicamente para el IRAE, mientras que el Impuesto al Patrimonio debe ser determinado de acuerdo a las reglas generales de este impuesto.

✓ Se propone un régimen simplificado de Impuesto al Patrimonio para los contribuyentes de IRAE ficto que adhieran a facturación electrónica.

### Mejora para los contribuyentes

- ✓ Reducción de costos para cancelar deudas
- ✓ Más canales de pago
- ✓ Fortalecimiento de derechos

### Beneficios extraordinarios COMAP para 2018

Beneficios adicionales 2018  
 ✓ Se incrementa en 10% el porcentaje de exoneración que surge de la matriz de indicadores para los proyectos de inversión presentados entre marzo de 2018 y

febrero de 2019, que ejecuten al menos el 75% a diciembre de 2019.

✓ Las inversiones realizadas entre marzo de 2018 y febrero de 2019 se computarán por el 120% a los efectos determinar el monto de exoneración del IRAE.

✓ Se extenderá hasta diciembre de 2018 el plazo para la presentación de proyectos de construcción de gran dimensión económica. Para Montevideo, se reducirán el monto mínimo de inversión (a UI 90:) y el porcentaje de áreas comunes (a 15%) requeridos.

### Megaproyectos ya implementados

Actividad promovida:

- Valor de construcción
- Porcentaje área destinado a uso común
- Cambio para el departamento de Montevideo
- Plazos: 36 meses desde que la Intendencia otorga el permiso de construcción, no más allá del 31/12/2020
- Para proyectos presentados a partir del 1/01/2018, el plazo no puede exceder al 31/12/2021
- Exoneración de importación
- Crédito del IVA
- Exoneración de IRAE
- Plazos « « «
- Exoneración de patrimonio
- Seguimiento
- El IVA: ¿tema financiero o económico?, o ambos?

### Más beneficios para nuevas inversiones de empresas de menor porte.



### Decreto 79/018

Este decreto lleva implementado: 10% y 120%.

✓ Se incrementa en 10% el porcentaje de exoneración que surge de la matriz de indicadores para los proyectos de inversión presentados entre marzo de 2018 y febrero de 2019, que ejecuten al menos el 75% a diciembre de 2019.

**Cabe mencionar que todo régimen de promoción de inversiones coadyuva al objetivo de tonificar las inversiones y mejorar el empleo.**

✓ Las inversiones realizadas entre marzo de 2018 y febrero de 2019 se computarán por el 120% a los efectos determinar el monto de exoneración del IRAE.

**Otros temas vinculados con la actividad inmobiliaria**

- I) Proyectos COMAP
  - a) Hoteles
  - b) Condo Hoteles
  - c) Locales comerciales y oficinas para alquilar
  - d) Estacionamientos
  - e) Otros

II) VIS: hoy Viviendas Promovidas

**¿Se puede combinar un proyecto VIS con un proyecto COMAP?**

Artículo 9º (355/011): Se sustituye el artículo 14º, del Decreto N° 355/011, de 6 de octubre de 2011 por el siguiente:

«Artículo 14º (Otros beneficios). Los beneficios que otorga el presente decreto y la ley que reglamenta, son incompatibles con otros beneficios tributarios promocionales, excepto los derivados del Decreto N° 110/016, de 18 de abril de 2016 y demás normativa complementaria, referida a estacionamientos».

Más allá de elegir la matriz apropiada, vale la pena analizar los beneficios de un proyecto de inversión y cómo aprovechar la mejor sinergia para su presentación

a) Un hotel tiene un excelente aprovechamiento tributario de rentas, pero el beneficio de rentas se puede devengar en muchos años hasta que el hotel genera el flujo de impuesto a la renta para aprovechar.

b) Si el hotel lo construye la misma sociedad que hace el edificio de promoción privada, el tema rentas lo aprovecha el edificio mucho más rápido.

(\*) Mismos comentarios para locales y oficinas para alquilar y otras figuras similares.

**Conclusiones**

Si bien quedan temas para implementar, cada proyecto tiene que ser un traje a medida para el mejor aprovechamiento tributario del mismo.

Obviamente para emprender un proyecto de inversión, tenemos que tener:

- Una empresa con contabilidad ordenada y que genere utilidades.
- La inversión debe ser rentable en sí misma ■

**Matriz de Evaluación de Proyectos**

| Indicador         | Ponderacion del Indicador |               |
|-------------------|---------------------------|---------------|
|                   | Dec. (Actual)             | Nuevo Régimen |
| Empleo            | 30                        | 40            |
| Descentralización | 15                        | 10            |
| Exportaciones     | 15                        | 15            |
| P + L             | 20                        | 20            |
| I + D + I         |                           | 25            |
| Sectorial         | 20                        | 20            |
| <b>TOTAL</b>      | 100                       | 130           |

# URUGUAY MUNDIAL 2030



**Cra. Andrea Cartelle**

acartelle@estudiokaplan.com

Contadora Pública, Universidad de la República.

Postgrado de Impuestos, Universidad Católica del Uruguay.

Integrante del Departamento de Consultoría e Impuestos de Estudio Kaplan desde 2015.

Con el objetivo de promover la postulación que realizó Uruguay para la organización de la Copa Mundial de Fútbol en el año 2030, fue presentado un proyecto de ley que permitirá la obtención de beneficios tributarios a proyectos relacionados con tal evento.

Este proyecto, presentado el pasado abril, considera conveniente incorporar a la Ley N° 18.833 de Fomento del Deporte, disposiciones que permitan la obtención de beneficios tributarios a proyectos tendientes a la promoción de la candidatura, como también a las actividades posteriores tendientes a la colaboración con la organización.

Los objetivos de los proyectos a presentar ante la Comisión de Proyectos Deportivos ("COMPRODE") deberán, por un lado, dar amplia difusión y fortalecimiento de la candidatura y por otro, apuntar al mejoramiento de la infraestructura en general (rutas, hotelería, escenarios deportivos, alojamiento para delegaciones entre otros).

Al igual que se plantea en la Ley de Promoción del Deporte los beneficios tributarios alcanzarían a entidades o instituciones deportivas; mecenas deportivos y patrocinadores.

Las entidades o instituciones deportivas obtendrán exoneraciones de tributos a la importación de equipamiento destinados a los proyectos, y devolución del IVA incluido en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a integrar el costo de infraestructura y el equipamiento de los proyectos.

A su vez no solo las entidades o instituciones deportivas estarán alcanzadas con beneficios tributarios, sino que las personas físicas y jurídicas que realicen donaciones destinadas a financiar tales proyectos también serán beneficiarios.

Los participantes del proyecto que mediante su donación no reciban ningún tipo de contraprestación serán considerados *mecenas deportivos*, y aquellos que por su aporte adquieran derecho a difundir su condición como *patrocinador*.

En el caso de *mecenas deportivos*, la donación realizada se considerará hasta un 75% como pago a cuenta del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas, y la diferencia que resulte, como gasto deducible para la liquidación de dicho impuesto.

Para los contribuyentes del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (categoría I-Rentas del capital) y del Impuesto al Patrimonio, también será considerado hasta el 75% como pago a cuenta de tales impuestos.

Los patrocinadores, podrán considerar de la donación realizada hasta un 40% como pago a cuenta del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas, y la diferencia que resulte, como gasto deducible para la liquidación de tal impuesto.

Cabe recordar que desde 2011 se encuentra vigente la ley de promoción del deporte, que permite la obtención de beneficios fiscales a proyectos orientados a la promoción del deporte en particular infantil y juvenil, como a las actividades de las federaciones, las representaciones nacionales y las divisiones formativas de los clubes profesionales

En estos años varias instituciones deportivas se han amparado en esta ley, a través de

diferentes proyectos, entre ellas la Asociación Uruguaya de Golf, el Club Atlético River Plate, el Club Nacional de Football, Lagomar Country Club y la Organización del Fútbol del Interior en el club Laureles de Río Negro ■



Foto: www.tycsports.com

# ¿En qué áreas podemos brindarle la **calidad de servicios** que Usted merece?

## **IMPUESTOS ASESORAMIENTO TRIBUTARIO**

En una materia siempre tan sensible, ofrecemos una experiencia sólida y una trayectoria de más de 30 años, sumadas a un conocimiento profundo de las leyes y reglamentaciones tributarias nacionales y de la región.

## **PROYECTOS DE INVERSIÓN**

Preparación y evaluación de proyectos dirigidos a lograr la declaratoria de interés nacional, con el fin de acceder a los beneficios tributarios correspondientes para optimizar la inversión realizada.

## **CONSULTORÍA EN COSTOS CONTROL DE GESTIÓN. PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

Existe una máxima que plantea “Nadie se hace rico por manejar sus costos sin embargo cualquiera podría ir a la bancarrota por no conocerlos”. Es nuestra misión en esta área de especialización lograr que nuestros clientes obtengan el mayor grado de eficiencia en el manejo de su información de costos para la adecuada y eficiente toma de decisiones.

Asimismo, podemos ayudarlo en el análisis de, sus precios de transferencia con partes relacionadas y del cumplimiento de las disposiciones tributarias en la materia. Este exámen es independiente de la preparación del informe de precios de transferencia requerido por la DGI.

## **RECURSOS HUMANOS**

Brindamos soluciones en la gestión de personas, realizamos reclutamiento y selección. Creamos talleres ad-hoc. Analizamos, describimos y valoramos cargos. Diseñamos sistemas de gestión del desempeño y análisis de clima laboral para aumentar la eficiencia de sus colaboradores. Realizamos coach individual y de equipos.

## **AUDITORÍAS CONTABLES Y TRABAJOS DE REVISIÓN**

La Auditoría agrega credibilidad a las manifestaciones de la Dirección incluidas en los Estados Contables y proporciona una seguridad razonable de que los mismos no contienen errores significativos. Por otra parte, la Revisión Limitada tiene por objetivo expresar una seguridad limitada con respecto a los estados contables.

Servicios de auditoría y revisión limitada que cubren además el cumplimiento de contratos o de reglamentaciones específicas a que esté sujeta su compañía así como la auditoría de Estados Contables Projectados.

## **AUDITORÍA DEL SISTEMA DE PREVENCIÓN DE LA/FT**

Evaluación del sistema integral que la institución tiene para prevenirse de ser utilizada para el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo y detectar en tiempo y forma las transacciones que puedan estar relacionadas con el LA/FT, así como dar cumplimiento de los requerimientos del BCU en lo que se refiere al registro de operaciones y su documentación, conocimiento de los clientes, etc.

## **CONTROL DEL CUMPLIMIENTO DE LA LEY DE TERCERIZACIÓN**

Si una entidad contratante realiza en forma correcta y oportuna los controles establecidos en la ley, su responsabilidad ante posibles incumplimientos será subsidiaria y no solidaria. El objetivo de nuestro servicio de consultoría en esta área es ayudar a las entidades a cumplir los requisitos legales para transformar la responsabilidad solidaria en subsidiaria.

## **PROYECTOS DE VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL (VIS)**

Asesoramiento en la presentación y puesta en marcha de proyectos de vivienda de interés social (hoy Vivienda Promovida).

## **AUDITORÍA INTERNA Y CONTROLES**

Nuestros servicios de Auditoría Interna incluyen entre otros los siguientes aspectos: evaluación de los riesgos críticos de la empresa, preparación del Plan de Tareas de Auditoría Interna, tercerización total o parcial de la ejecución de las tareas, auditoría de los sistemas de información, revisión de las Mejoras Prácticas, reingeniería y proyectos específicos destinados a evaluar y mejorar la eficiencia y el desempeño operativo.

## **OUTSOURCING Y FINANZAS**

Estos servicios permiten no solo el registro oportuno de las transacciones de su compañía sino que también contribuyen a medir y administrar su salud financiera, incluyendo flujo de efectivos y presupuestos.

## **DUE DILIGENCE ANÁLISIS POR COMPRA DE SOCIEDADES**

En las fusiones, adquisiciones, alianzas estratégicas o inversiones de capital, el comprador realiza un proceso de investigación detallada sobre la empresa o inversión objetivo denominado “Due Diligence” con el objetivo de evaluar los riesgos y debilidades que presenta la empresa objetivo.

Esto demanda la conformación de equipos multidisciplinarios integrados por especialistas financieros, contables legales y tributarios.

## **NEGOCIOS GLOBALES. SERVICIOS DE ASESORÍA DE NEGOCIOS**

Nuestra firma ofrece dominio en asesoría de negocios de nivel mundial y amplia experiencia con la innovación, el progreso y la calidad que nuestros clientes esperan.

## **ASESORES EN REAL ESTATE**

Contamos con una larga trayectoria en la industria de la construcción y con profesionales altamente especializados en el tema, que brindan servicios de consultoría, planificación tributaria y auditoría a las empresas desarrolladoras y constructoras más importantes del país y el exterior.

Somos asesores financieros de la Asociación de Promotores Privados de la Construcción (APPCU).

# ESTUDIO KAPLAN

desde 1974

**Impuestos | Consultoría | Auditoría | Auditoría Interna  
Due Diligence | Outsourcing | Recursos Humanos  
Negocios Globales | Proyectos de Inversión - VIS | Real Estate**

[www.estudiokaplan.com](http://www.estudiokaplan.com)

Miembros de



**CPAAI**

CPA ASSOCIATES INTERNATIONAL

Bvar. 26 de Marzo 3438 piso 9

Montevideo, Uruguay

Telefax: +(598) 2623 2921\*

