

Panorama Económico & Empresarial

Número

18

PUBLICACIÓN DE: ESTUDIO KAPLAN - Nro. 18 | DICIEMBRE 2017

**Impuesto al Patrimonio.
Tributación de personas físicas
no residentes propietarias de
inmuebles en Uruguay.**

Pág. 19

Economía

**Las PPP en el Uruguay
del Siglo XXI.**

Pág. 05

Impuestos

**Ley N° 19.535
Rendición de cuentas.**

Pág. 09

Recursos Humanos

**Planificación Estratégica
de Recursos Humanos.**

Pág. 13

Impuestos

**Temas tributarios en
relación a los promotores
de la construcción**

Pág. 21



Panorama Económico & Empresarial

Publicación de distribución gratuita

Nº 18 - DICIEMBRE 2017

Bvar. 26 de Marzo 3438 piso 9

Tel: + [598] 2623 2921*

estudio@estudiokaplan.com

www.estudiokaplan.com

DIRECCIÓN

Cr. Alfredo Kaplan

ANALISTAS

Dr. Enrique Pees-Boz

Cra. Magalí Piastrí

Cra. Andrea Cartelle

Lic. Javier Sosa

Cr. Jorge Valdez

Lic. Dayhanna Sena

Cr. Guillermo Morelli

Cr. Alfredo Kaplan

PRODUCCIÓN/EDICIÓN

Lic. Sabrina Cabeza

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

Banco de Imágenes: Freeimages

DISEÑO
Lady Bug

www.ladybug.com.uy

Índice

Pág.04

Presentación.

Pág.05

Las PPP en el Uruguay del Siglo XXI.

Pág.09

Ley Nº 19.535 Rendición de cuentas.

Pág.11

Economía digital e impuestos.

Pág.13

Planificación Estratégica de Recursos Humanos.

Pág.15

¿Qué son las BEPS?

Pág.17

Decreto 278/017:

Cambios en los documentos de control del trabajo

Pág.19

Impuesto al Patrimonio.

Tributación de personas físicas no residentes propietarias de inmuebles en Uruguay.

Pág.21

Temas tributarios en relación a los promotores de la construcción.

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



CPAAI

CPA ASSOCIATES INTERNATIONAL

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).

Cerramos un nuevo año, en una realidad compleja a nivel local, regional e internacional. En esa realidad tratamos de enfocarnos en distintos temas de interés para nuestros lectores, desde temas muy específicos hasta otros más macroeconómicos.

En esta edición, tenemos el gusto de contar con la colaboración de el Cr. Enrique Pees, además de amigo, un profesional y académico de destacada trayectoria, que nos ofrece un interesante artículo sobre las PPT en el Uruguay del siglo XXI.

Por su lado, la Cra. Magalí Piastri propone un informe sobre la Ley de Rendición de Cuentas que entra en vigencia el 1° de enero de 2018.

La Cra. Andrea Cartelle presenta un artículo sobre Economía digital e impuestos.

El Lic. Javier Sosa presenta un artículo sobre Planificación Estratégica de RRHH, servicio que estamos empezando a operar en el mercado.

El Cr. Jorge Valdez plantea un análisis vinculado al tema de la fiscalidad internacional pública en el artículo

titulado: ¿Qué son las BEPS?

Por su parte, la Lic. Dayhanna Sena nos brinda un informe sobre los cambios en los documentos de control de trabajo.

El Cr. Guillermo Morelli analiza el Impuesto al Patrimonio en el contexto de la tributación de personas físicas no residentes, propietarias de inmuebles en Uruguay.

Y finalmente, hay una serie de comentarios tributarios vinculados a los promotores privados de la construcción, de quien escribe y les desea un feliz 2018.

Alfredo Kaplan.

Las PPP en el Uruguay del Siglo XXI

Entre la ideología, la necesidad y la innovación disruptiva.



Analista Invitado:

Dr. Enrique S. Péés-Boz, PhD ^[1]
epees@dodgeglobal.com

^[1]El autor es Doctor en Economía por la Universidad de Sevilla, España y Master en Administración Pública y Macroeconomía por la Universidad de Harvard, USA, con cursos de especialización en Finanzas y Real Estate en el Instituto Tecnológico de Massachusetts (MIT) y en la Wharton School de la Universidad de Pennsylvania.

Contador Público - Licenciado en Administración por la UDELAR, es el Director del Doctorado en Administración de Empresas (en formación) de la Universidad de la Empresa, habiendo sido previamente Profesor Grado 5 de la Licenciatura en Economía de la Universidad Católica del Uruguay, y de Administración y Contabilidad Industrial y Costos en la UDELAR.

Consultor de Naciones Unidas, del Grupo Banco Mundial y del Banco Interamericano de Desarrollo, además de otras instituciones regionales, gobiernos nacionales y entidades subnacionales, es Senior Associated Advisor de Eversen Dodge International Inc. Ha dirigido diversas investigaciones y realizado múltiples publicaciones.

[2] Ley Nº 18.786 de 19 de julio de 2011 - Contratos de Participación Público-Privada para la realización de obras de infraestructura y prestación de servicios conexos.

[3] Fuente:
<http://ppp.mef.gub.uy/21915/2/areas/pipeline-ppp.html>

Un cuarto de siglo después

En el Reino Unido, ya en el año 1992 y durante el Gobierno conservador de John Major, como parte de la Private Finance Initiative (PFI) y como una verdadera innovación disruptiva frente a la ideología hasta entonces imperante, se desarrollan y ponen en práctica los mecanismos financieros conocidos desde entonces globalmente como Public Private Partnerships (PPP). Llegarán a Uruguay casi dos décadas después, cuando en el Gobierno del Presidente José Mujica se aprueba, el 19 de julio de 2011² el correspondiente marco legal. Mantendrán la misma sigla, aunque con su traducción al idioma oficial: Participación Público-Privadas (PPP).

Hoy, en el segundo Gobierno del Presidente Tabaré Vázquez, cuando ya el año 2017 se acerca a su fin, solamente un proyecto de PPP ha logrado superar las etapas burocráticas de evaluación, decisión y contratación³. Según el Ministerio de Economía y Finanzas, de 1.753 millones de dólares presentados, solamente una inversión (PPP Penitenciaria) por una inversión estimada en 100 millones de dólares se ha logrado llevar a ejecución en los más de 6 años de vigencia del marco legal autorizante.

Los que trabajamos en el resto del mundo difundiendo y aplicando estos mecanismos, debemos interrogarnos sobre los por qué. ¿Se trata de un rechazo ideológico con respecto al empresario privado o que el Estado ha logrado satisfacer sus necesidades de inversión por vías alternativas?

Mientras buscamos respuestas, en el escenario nacional resurgen estos instrumentos, ahora como fundamento y principal condicionante de un macro-proyecto con UPM que determinaría un incremento anual del

2% del PIB y 5.000 puestos de trabajo, además de expectativas de muchos millones de dólares de exportaciones agroindustriales.

Entonces, más preguntas. ¿Habrá abandonado el sector público su vocación de auto-asumido rol de planificador, diseñador, estructurador y hasta, si es posible, ejecutor de obras y bienes públicos? O será que finalmente lo que James M. Buchanan afirmaba en la década de los años 60s del Siglo XX y los ingleses ya practicaban en tiempos de Adam Smith, allá por el Siglo XVIII, ha logrado permear el escudo ideológico característico de buena parte del establishment político y académico. Si así fuere, se habrá comenzado a reconocer que los bienes públicos son pasibles de ser ofrecidos también por el sector privado, siempre que lo haga en forma más eficiente y desde una evaluación social.

Casos recientes, tales como la propuesta fracasada de aplicar estos instrumentos para la rehabilitación locativa, tecnológica y administrativa del Hospital de Clínicas Dr. Manuel Quintela de la UDELAR, impulsan a pensar que sería cierto lo que algunos líderes políticos manifiestan, cuando suponen que recurrir a las PPP sería una mera demostración de que el Estado adolece de una notoria escasez de recursos para inversión. No sería entonces un cambio ideológico impulsado por una innovación disruptiva, sino un mero ejemplo de causa-efecto, donde la causa no es otra que la necesidad.

Frente a todas estas interrogantes, entendemos oportuno compartir nuestra propia experiencia en el aprendizaje, difusión y aplicación de diversos modelos de PPP o APP en diferentes escenarios. A continuación nuestros aportes sobre un tema del cual depende la consecución de 800 millones de dólares americanos

requeridos por el Proyecto Ferrocarril Central y, consecuentemente, condición necesaria para que el “acuerdo” con UPM en el año 2020 comience a emigrar desde la noticia a la realidad.

Las PPP como oportunidades de negocios

Ortega y Gasset claramente nos instruyó sobre lo que dio en llamar el perspectivismo. Utilizando dichos conceptos podemos comenzar por la supuesta perspectiva del sector público cuando recurre a las PPP, que no sería otra que la de buscar atraer capital privado hacia la ejecución de obras públicas.

Sin perjuicio, el propio Estado al convocar al sector privado debe considerar la vocación de éste, ofreciéndole oportunidades de negocios que, concurrentemente, contribuyan a solucionar la oferta de bienes públicos que contribuyan al bienestar social.

06

Tal lo que surge de la propia definición de nuestras Participaciones Público Privadas (PPP), como modalidades de participación de la inversión privada en las que se incorpora experiencia, conocimiento, equipos, tecnología y se distribuyen riesgos y recursos preferentemente privados, con el objeto de crear, desarrollar, mejorar, operar o mantener infraestructura pública o proveer servicios públicos.

Siendo la contraparte convocada el sector privado, corresponde preguntarse por sus propios factores de decisión y respuesta. Según el Departamento PPIAF del Grupo Banco Mundial, tres son las principales interrogantes a responder:

- Capacidad y demanda: Quién y cómo utilizarán y pagarán por los productos y servicios públicos a proveer por el proyecto;
- Asignación de los riesgos: Identificación de los riesgos inherentes al proyecto y cómo se espera cubrir o afrontar los mismos; y
- Atractividad: Capacidad del proyecto para efectivamente atraer inversionistas, desarrolladores, constructores, operadores y todos los demás stakeholders que se requieren,

así como el interés que pueda despertar en el sistema financiero local o internacional, del cual seguramente provendrá buena parte del financiamiento necesario.

Durante nuestros seminarios y talleres destacamos lo que consideramos “la visión de los Mercados”, a saber, un conjunto de preguntas prácticas y hasta de sentido común o al menos empresarial, tales como:

- La extensión de los procesos de llamados, evaluación y adjudicación de proyectos APPs por las correspondientes autoridades públicas;
- Cuál es el nivel de compromiso del sector público y en particular de espectro político con respecto a la coparticipación público-privada.
- ¿Cuáles son, de existir, las regulaciones de aplicación en el sector en el cual se espera desarrollar el proyecto de APP;
- ¿Qué capacidad tiene el potencial Inversionista para fijar precios de los servicios públicos a ofrecer mediante el proyecto de APP?
- ¿Qué exigencias podrían existir con respecto a la mano de obra a ser incorporada o al equipamiento del proyecto APP?
- ¿Existirán compensaciones fiscales para restricciones en la demanda, tales como regímenes de “peaje-sombra”?
- ¿Qué ocurrirá en caso de cambios legales o reglamentarios que afecten el proyecto de APP y quién asumirá el correspondiente riesgo?

Dos macro-etapas - Una decisión: Inversión pública o PPP

La primera etapa - Identificación y evaluación de proyectos de inversión pública- consiste en definir si es conveniente emprender un proyecto determinado, a partir de los correspondientes procedimientos de planificación de inversiones y evaluación de proyectos, utilizando el Análisis Costo-Beneficios, entre otros mecanismos. Un paso importante en esta primera etapa es el de clasificar todos los proyectos, por orden de importancia, en función de su rentabilidad económica y social, decidiendo cuáles son asequibles

desde el punto de vista de las finanzas públicas y por tanto podrían ser implementados.

Entonces y recién entonces procederá la segunda etapa: el llamado, selección, contratación e implementación de PPP. Consistirá en decidir si un proyecto, previamente considerado conveniente, debería encararse por medio del sistema tradicional de ejecución de obra pública o, alternativamente, mediante una de las Modalidades de PPP o APP.

Surgirá entonces el factor epistemológico clave para la toma de decisión en esta segunda etapa: el Value for Money o Valor por dinero. Tiene por finalidad optimizar el valor del dinero proveniente de recursos públicos: un servicio público debe ser suministrado por aquel privado que pueda ofrecer una mayor calidad a un determinado costo o los mismos resultados de calidad a un menor costo.

Como veremos a continuación, para su cuantificación resulta de la mayor relevancia la asignación adecuada de riesgos entre sectores público y privado. En tal sentido, los diferentes riesgos deben ser responsabilidad de aquel con capacidades para administrarlos a un menor costo, teniendo siempre presente el interés público.

Y desde la perspectiva del empresario privado, la responsabilidad presupuestal o capacidad de pago en el largo plazo del Estado para adquirir compromisos financieros firmes y contingentes sin comprometer la sostenibilidad de las finanzas públicas, será uno de los riesgos a considerar.

Por ello y para ello, es que diversos mecanismos complementarios como la incorporación de Fideicomisos, la intersección de flujos de efectivo, las autorizaciones legislativas para compromisos públicos de largo plazo y, fundamentalmente, la irrevocabilidad de los acuerdos, serán aspectos que el sector privado tomará en cuenta a la hora de decidir las respuestas a las convocatorias públicas.

La cuantificación del Value for money

El "Value for Money" será positivo cuando el hipotético costo de provisión pública ajustado por riesgo sea mayor al costo de provisión privada (PPP) ajustado por riesgo y eficiencias. En este caso diremos que se crea valor al delegar el desarrollo del proyecto al sector privado.

Como podemos apreciar en la previa definición, varios son los factores que intervienen en la cuantificación de este factor decisor. Veamos a continuación aquellos más relevantes:

- Costo del Proyecto Público de Referencia (PPR), identificado como la cuantificación de una hipotética ejecución pública del proyecto;
- Ingresos de terceras fuentes, las que dependiendo del proyecto, corresponderán a ingresos actuales o potenciales, que de ejecutarse por parte del Estado, éste tendrá derecho a recibir (i.e. los peajes); y
- Costo de los riesgos (el retenido y el riesgo transferible al Inversionista-proveedor), ambos a cargo del sector público en la hipótesis de que sea éste su ejecutor.

Por su parte, deberá cuantificarse también el Costo del Proyecto de APP, requiriendo tomar en consideración los siguientes factores básicos, desde la perspectiva del Estado:

- Pagos al inversionista en la PPP o APP por los servicios contratados;
- Costo del riesgo retenido, el mismo previamente calculado como parte del Costo del PPR;
- Costo de administración del contrato de PPP o APP; y
- Ganancia en competitividad, basado en la argumentación de que el sector privado pueda alcanzar mayores niveles de eficiencia en el manejo de los costos que en una obra pública tradicional.

La formulación siguiente recoge los enumerados factores determinantes:

$$VpD = \underbrace{\sum_{t=0}^n \frac{(CB_t - ITF_t + CRR_t + CRT_t)}{(1+r)^t}}_{PPR} - \underbrace{\sum_{t=0}^n \frac{(PC_t + CRR_t + CAD_t - GC_t)}{(1+r)^t}}_{PPP}$$

donde:

- VpD : Valor por dinero que genera el Proyecto PPP o APP.
- CB_t : Estimación del Costo Base del PPR en el período t.
- ITF_t : Ingresos de Terceras Fuentes generados en el período t.
- CRR_t : Costo del Riesgo Retenido en el período t.
- CRT_t : Costo del Riesgo Transferible en el período t.
- PC_t : Pago al Inversionista-proveedor en el período t.
- CAD_t : Costo de administración del contrato APP, en el período t.
- GC_t : Ganancia en competitividad en el período t.
- r : Tasa de descuento libre de riesgo.
- n : Número de años del horizonte de evaluación.
- t : Año del contrato, siendo el año 0 el de inicio de la construcción.

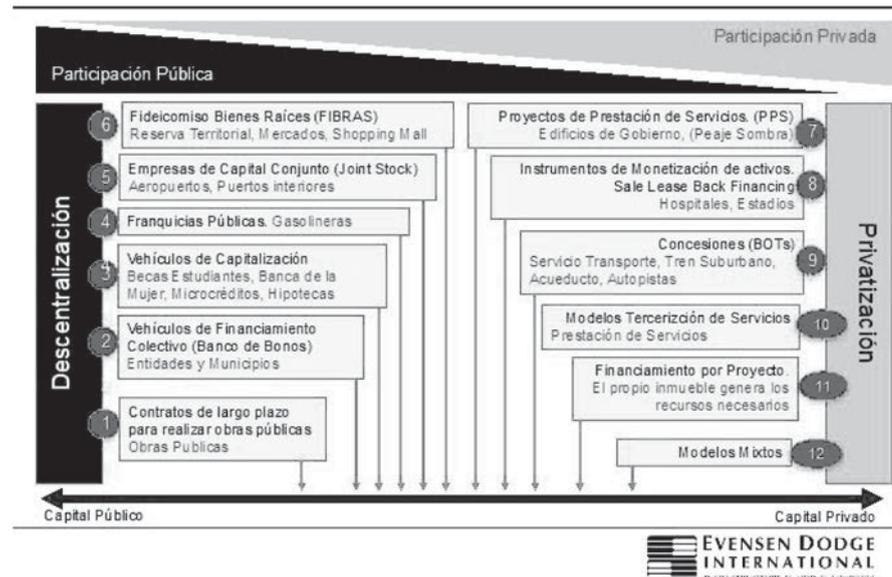
Más allá de las tradicionales Concesiones

Múltiples modelos de PPP o APP podemos encontrar aplicados en diversos escenarios, siendo las Concesiones solamente una de las opciones. De nuestro propio portafolio, destacamos los incorporados en el Cuadro I.

De los diversos modelos referenciados, a modo de ejemplo de desarrollos alternativos a las más habituales concesiones, a continuación compartimos una sintética referencia al Modelo de Empresas Privadas con Participación Estatal (Joint Stock).

A partir de la creación por parte de una Entidad Pública –la responsable por la provisión de los correspondientes bienes y servicios públi-

Cuadro I: Modelos PPP o APP



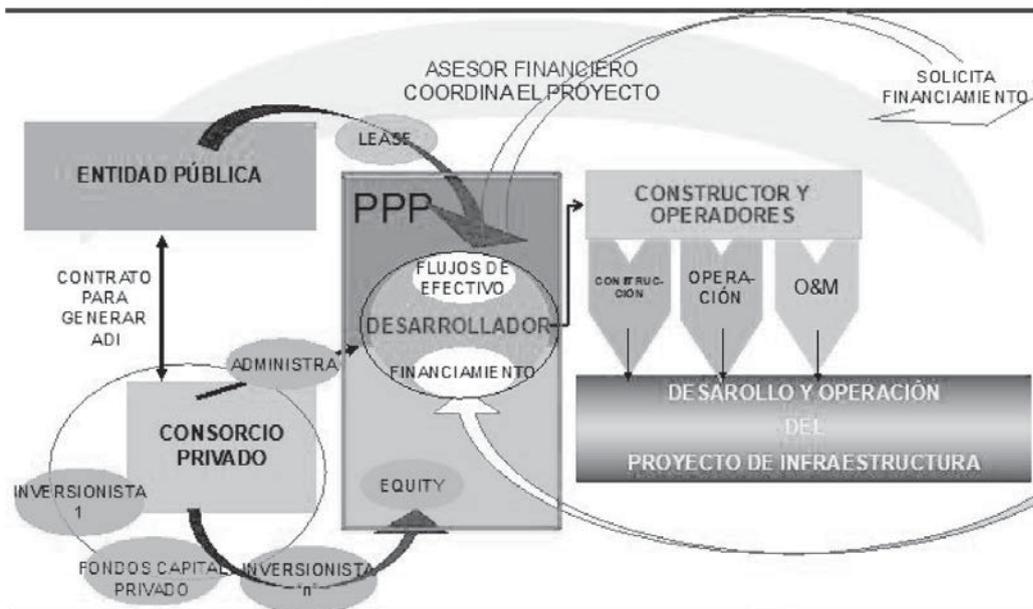
Hoy, en el segundo Gobierno del Presidente Tabaré Vázquez, cuando ya el año 2017 se acerca a su fin, solamente un proyecto de PPP ha logrado superar las etapas burocráticas de evaluación, decisión y contratación.

cos- de una sociedad anónima de objetivos y demás características específicas (ver Cuadro II), se invita a los agentes privados con capacidad financiera, know-how y experiencia que los acreditan para constituirse en “desarrolladores” o administradores de la misma, los que suscriben parte del capital social mediante un aporte equivalente al costo de la infraestructura básica del proyecto.

Oportunamente, será el Desarrollador seleccionado quién, ya en su función de administrador de la Empresa, contrate al responsable por la construcción (el “Constructor”) e invite a los diversos operadores (los “Operadores”) que se encargarán de los diversos emprendimientos que integran el proyecto.

A diferencia de lo que en ocasiones ocurre con las Concesiones -interrupciones y paralizaciones de obras por lapsos prolongados- en este tipo de modelos tanto el Desarrollador como los Operadores necesariamente deben ser también accionistas y, en caso de no contribuir con su aporte a los fines del Proyecto, serán reemplazados, devolviendo con penalidades las acciones que posean, las que serán adquiridas por los que los sustituyan. Un modelo empresarial en un escenario de racionalidad empresarial, promoviendo el desarrollo y la oferta de bienes públicos desde una innovación disruptiva que al Uruguay ha demorado en llegar. ■

Cuadro II: Empresas de Capital Conjunto



LEY N° 19.535 RENDICION DE CUENTAS



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.

Con fecha 25 de setiembre de 2017, se aprobó la Ley N° 19.535 de Rendición de Cuentas (LRC) del 2016, la cual introdujo modificaciones al régimen fiscal vigente que comentaremos a continuación.

• Limitación en la amortización de Software

Se establecen limitaciones en: la deducción de la amortización y, se elimina el beneficio de incrementar la deducción de la amortización por una vez y media de su monto real por los servicios de software prestados por contribuyentes de IRAE.

En cuanto a la deducción de la amortización, hasta el momento se permitía su deducción íntegra en la medida que la inversión en software signifique una inversión real y se identifique al enajenante. La LRC agrega la condición de la regla de la proporción establecidas en los artículos 19 y 20 del Título 4, es decir que la inversión sea necesaria para obtener y conservar la renta, además que la misma se encuentre debidamente documentada y que constituya para la contraparte una renta gravada ya sea por IRAE, IRPF o IRNR, o por alguna otra imposición efectiva a la renta en el exterior. En cuanto a esta última condición, se podrá deducir en su totalidad en la medida que la contraparte grave sus rentas en una tasa igual o superior a la tasa de IRAE (25%), de lo contrario su deducción estará limitada a la relación entre la tasa efectiva de renta que tribute el enajenante y la tasa de IRAE.

• Rentas internacionales

La normativa actual establece, para algunos tipos de rentas de fuente internacional, que las mismas determinen sus rentas de fuente uruguaya en forma ficta, la LRC modifica los fictos actuales por los siguientes e incluye nuevos servicios que constituirán renta gravada tanto para IRAE como para IRNR.

- Producción, distribución o intermediación de películas cinematográficas y de tapes, así como las de realización de transmisiones directas de televisión u

otros medios similares: actualmente la renta de fuente uruguaya es del 30% sobre la retribución que perciban por su explotación en el país, con la LRC, a partir del 01/01/2018, estas rentas pasarán a ser íntegramente de fuente uruguaya en su totalidad tanto para el IRAE como para IRNR.

- Prestación de servicios a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares:

se agregan nuevas prestaciones de servicios alcanzadas tanto por el IRAE como el IRNR. Dichas rentas tendrán igual tratamiento que el caso anterior, es decir gravados en su totalidad, en la medida que el demandante se encuentre en territorio nacional.

En lo que refiere al IVA, estarán gravados por el impuesto cuando tales servicios tengan destino, sean consumidos o utilizados económicamente en el país. En estos casos estarán alcanzados por el impuesto en su totalidad.

- Actividades de mediación e intermediación en la oferta o demanda de servicios a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares:

se incluye también dentro de rentas de fuente internacionales, las actividades de mediación e intermediación entre la oferta y demanda de los servicios antes mencionados. En tal situación la renta de fuente uruguaya será del 100% si tanto demandante como oferente del servicio se encuentren en territorio nacional, o del 50% si algunos de ambos se encuentra en territorio nacional.

Por su parte, en lo que refiere al IVA, establece que los servicios de mediación e intermediación, serán considerados íntegramente de fuente uruguaya cuando ambas partes se encuentren en el país.

Para los últimos dos casos, a efectos de determinar cuando el demandante se encuentra en territorio nacional, la normativa indica que se cumple tal condición cuando el pago del servicio se realiza por medio de pagos electrónicos administrados desde Uruguay.

• Actividades de investigación y desarrollo en las áreas de biotecnología y bioinformática

En la actualidad, son rentas exentas las derivadas de investigación y desarrollo en las áreas de biotecnología y bioin-

formática, y las obtenidas por la actividad de producción de soportes lógicos y de los servicios vinculados a los mismos, siempre que los bienes y servicios originados en estas actividades sean aprovechados íntegramente en el exterior.

La LRC limita la exención a las actividades antes expuestas, en la medida que sean aprovechadas íntegramente en el exterior, siempre que los activos resultantes se encuentren amparados por la normativa de protección y registro de los derechos de propiedad intelectual.

El límite refiere a que las rentas estarán exoneradas exclusivamente por el monto correspondiente a la relación que guarden los gastos o costos directos incurridos para desarrollar dichos activos incrementados en un 30% (treinta por ciento), sobre los gastos o costos totales incurridos para desarrollarlos. A tales efectos, se considerará en el numerador, entre otros, los gastos o costos incurridos por el desarrollador y los servicios contratados con partes no vinculadas o con partes residentes vinculadas, no estando comprendidos los gastos o costos correspondientes a la concesión de uso o adquisición de derechos de propiedad intelectual, ni los servicios contratados con partes vinculadas no residentes.

El resto de las actividades de investigación y desarrollo en las áreas de biotecnología y bioinformática, y de la producción de soportes lógicos, así como también las rentas derivadas de los servicios vinculados a los referidos soportes lógicos, continuarán exentos.

Las rentas derivadas de las operaciones que realicen los sujetos pasivos de este impuesto con entidades no residentes vinculadas, quedarán comprendidas en la presente exoneración siempre que la actividad haya sido desarrollada por dicho sujeto pasivo.

Aún queda pendiente por parte del Poder Ejecutivo, establecer los términos y condiciones en que se aplicará la presente exoneración.

• Impuestos a los juegos de azar

La LRC introduce varios cambios en lo que refiere a los juegos de azar, los cuales comentaremos a continuación:

- Es ilegal la prestación de servicios a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares referidas a juegos de azar o apuestas on line.

- Se mantiene la facultad conferida al PE de organizar certámenes de pronósticos de resultados deportivos internaciona-

les, así como las habilitaciones específicas otorgadas por la autoridad competente hasta la fecha.

- Interpreta que los juegos de casinos y salas, tales como póker, ruleta, slots, entre otros creados o a crearse, están absolutamente prohibidos en su modalidad a distancia (on line, virtuales o semejantes) y en cuanto a su modalidad presencial siguen vigentes las excepciones establecidas por la ley, así como las autorizaciones otorgadas de acuerdo a la misma

- Se faculta al PE a adoptar diversas medidas preventivas y sancionatorias para evitar la proliferación de actividades de comercialización de juego a través de Internet, en especial el bloqueo de acceso a sitios web, de flujos financieros, así como la prohibición de comunicaciones comerciales, patrocinio y publicidad de juegos no autorizados.

- Se crea un impuesto que asciende al 0.75% del monto de la apuesta y se pagara en forma mensual siendo contribuyentes del mismo los apostadores. Dicho impuesto gravara la realización de apuesta a través de máquinas electrónicas de juegos de azar o de apuestas automáticas de resolución inmediata instaladas en Casinos o salas de entretenimientos expresamente autorizadas por ley.

A efectos de evitar la doble imposición con el IRPF, se faculta al PE exonerar del IRPF a los apostadores por los premios que obtengan de las apuestas realizadas.

- Agrega, dentro de las rentas gravadas por IPRF e IRNR al 12%, el resultado de comparar los premios de los juegos de azar y de carreras de caballos con el monto de la apuesta.

Los premios de la Lotería Nacional mantendrán la exoneración del impuesto referido independientemente de la relación entre el monto del premio y el monto apostado

• Código tributario - defraudación tributaria

Cabe recordar que el código tributario define defraudación tributaria como: "El que, directamente o por interpuesta persona, procediera con engaño con el fin de obtener, para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos.."

Actualmente, las sanciones por delitos penales de defraudación tributaria son castigadas con seis meses de prisión a

seis años de penitenciaría.

La LRC agrega que constituirá circunstancia agravante cuando se verifique la utilización en forma total o parcial facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, en estos casos la pena será de dos a ocho años de penitenciaría.

• Impuesto al Patrimonio

Excluye del monto imponible del IP, las mercaderías depositadas en régimen de puerto libre y las depositadas en Zonas Francas cuando sus titulares sean personas físicas o jurídicas del exterior.

• Tasa consular

Se aumenta la Tasa Consular, tributo a la importación, del 2% al 5% sobre el valor en aduana de los bienes importados.

En lo que refiere a importaciones de productos amparados en el acuerdo de Mercosur, la tasa será del 3% sobre el valor en aduana de los bienes importados.

Quedan exceptuadas de dicha tasa la introducción de bienes al territorio nacional en régimen de Admisión Temporal, al petróleo crudo, la importación de bienes de capital de uso exclusivo en los sectores industrial, agropecuario y pesquero cuya Tasa Global Arancelaria extra zona es de 2% o 0% y también se aplicará lo previsto en la Ley N° 18.166, de 10 de agosto de 2007.

Por su parte, a partir del 01/01/2020, se faculta al Poder Ejecutivo a reducir hasta 0,5% por año hasta alcanzar una cuantía de 2% para las importaciones en general y hasta su eliminación para las importaciones en el marco del Mercosur. ■

Economía digital e impuestos



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.

Desde el surgimiento de Internet, los modelos de negocios y estructuras económicas se han transformado. Según datos mencionados en julio de este año por ANTEL, en Uruguay el 75% de los hogares tienen conexión a internet y se estima que llegará al 90% al final del período 2019-2020.

En este contexto, no solo en Uruguay sino a nivel mundial, el comercio electrónico crece y se adapta a las nuevas demandas de la economía.

Estos modelos de negocios ofrecen: venta de bienes tangibles e intangibles on line, digitalización de información y contenidos, servicios de alojamiento, servicios de transporte, entre otros.

Cómo gravar con impuestos el comercio electrónico se ha vuelto un desafío, principalmente en la comercialización de bienes intangibles y en la prestación de servicios on line. Estas transacciones tienen como características su movilidad, utilización de datos y participación de usuarios en diferentes países.

Ejemplos de esta problemática se han visto recientemente con servicios de transporte como UBER o servicios de alojamiento como Airbnb.

En Uruguay, la imposición a la renta se entiende como las provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en el país. Estas empresas se encuentran localizadas en el exterior, como el desarrollo de su tecnología y servidores, pero parte de ese servicio y trabajo se encuentra desarrollado en nuestro país.

El problema que se presenta en establecer cuánto de esa renta es de fuente uruguaya y cómo poder fiscalizarla.

Una primera aproximación en nuestra

normativa a los servicios a través de aplicaciones informáticas, lo vemos con la Rendición de Cuentas del 2015, Ley de Presupuesto N°19.355. En ésta se incluye un artículo que refiere a la responsabilidad tributaria de empresas que intervengan directa o indirectamente, en la oferta o demanda de la prestación de servicios de transporte terrestre de pasajeros o alojamiento turístico mediante aplicaciones informáticas.

Estas empresas serán responsables por tributos y sanciones pecuniarias que generen las personas o empresas que ofrecen sus servicios por intermedio de estas aplicaciones, restringiendo la responsabilidad cuando los prestadores de los servicios no cuenten con la debida habilitación.

Es decir que estas empresas que intermedian en la prestación de estos servicios, serán responsables solidarios por los impuestos que pudiesen recaer sobre los prestadores de estos servicios.

A principios de 2017, fueron emitidos dos decretos específicamente para el servicio de transporte terrestre de pasajeros desarrollado en el país por empresas no residentes, que realicen el servicio por cualquier medio incluidas las aplicaciones informáticas.

Estos decretos establecieron - al considerar que existe una actividad desarrollada parcialmente en el país- el pago de IRNR e IVA sobre las actividades que impliquen la intervención directa o indirecta, en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios de transporte terrestre de pasajeros en territorio nacional.

El monto imponible del impuesto será del 50% de la retribución bruta obtenida, aplicando una tasa del 12%. A su vez estas empresas estarán obligadas a informar mensualmente a DGI: la identidad de sus chóferes, el

Según datos mencionados en julio de este año por ANTEL, en Uruguay el 75% de los hogares tienen conexión a internet y se estima que llegará al 90% al final del período 2019-2020.

monto de sus operaciones y las retenciones efectuadas.

Sin embargo, en la última Rendición de Cuentas, se definieron como rentas alcanzadas por impuestos, a las correspondientes a todos los servicios de mediación o intermediación en la oferta o en la demanda de servicios prestados a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares, siempre que el demandante u oferente de la operación principal se encuentren en Uruguay.

El monto alcanzado será el 100% cuando ambos se encuentren en el país y 50% cuando solo uno verifique tal condición.

Se presume que el demandante se encuentra en territorio nacional en función del medio de pago utilizado.

El objeto de esta norma, es gravar localmente una renta que técnicamente sería de fuente extranjera, como por ejemplo los servicios de

del 1° de enero de 2018, implicará entre otros casos que cuando estos servicios sean contratados en Uruguay estarán gravados al 50% .

Actualmente la excepción al criterio de la fuente se aplica sobre servicios técnicos y publicidad prestados desde el exterior, y a la intermediación en el transporte de personas desde marzo de este año, pero a partir del 2018 estas excepciones serán ampliadas a los servicios prestados a través de Internet.

También fueron incluidos, siendo gravados, otros servicios que se presen a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares dirigidos a demandantes que se encuentren en territorio nacional. Uno de estos casos sería por ejemplo las aplicaciones de contenido utilizadas en medios electrónicos como los teléfonos inteligentes. ■



Planificación Estratégica de Recursos Humanos



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.

En una organización la cooperación entre quienes la integran es un elemento fundamental para su existencia y ésta existe cuando las personas están dispuestas a contribuir y accionar de forma conjunta para alcanzar un objetivo.

Cuando las organizaciones tienen éxito, empiezan a crecer aumentando el número de personas y de recursos y para que ese volumen de personas sea gestionado adecuadamente es necesario contar con un plan estratégico.

La estrategia se establece siguiendo la visión de futuro, la misión organizacional y los objetivos; la única parte racional e inteligente de ella son las personas - cabeza y sistema nervioso de la organización -.

Planificación estratégica

"La planeación estratégica no es más que el proceso de relacionar las metas de una organización, determinar las políticas y programas necesarios para alcanzar objetivos específicos en camino hacia esas metas y establecer los métodos necesarios para asegurar que las políticas y los programas sean ejecutados, o sea, es un proceso formulado de planeación a largo plazo que se utiliza para definir y alcanzar metas organizacionales".¹

Una planificación de tipo general, está orientada al logro de objetivos institucionales dentro de la empresa y tiene como objetivo guiar la acción; es el proceso que consiste en decidir sobre una organización sobre los recursos que serán utilizados y las políticas que se orientan para la consecución de dichos objetivos.

Sus características son:

1. Es conducida o ejecutada por los altos niveles jerárquicos.

2. Establece un marco de referencia a toda la organización.
3. Afronta mayores niveles de incertidumbre con respecto a otros tipos de planeación.
4. Cubre amplios períodos de tiempo.
5. Su parámetro es la eficiencia.

Descripción gráfica de un Proceso de Planificación



Planificación de Recursos Humanos

Debido a la dinámica por la que atraviesan las organizaciones, las cuales reclutan y seleccionan personas que se suman a ellas, es necesario que cuenten con una planificación estratégica y así saber cuáles son las acciones a seguir en el corto, mediano y largo plazo, para luego alcanzar sus metas y objetivos. Todas estas acciones deben estar alineadas a su Visión Organizacional, que es su mayor meta y las personas que ingresen, deben compartir sus Valores para que no entren en conflicto.

Esto además le va a permitir a la organización conocerse, entender su FODA - Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas - saber qué elementos debe capitalizar (Fortalezas), dónde debe invertir (Oportunidades), qué debe reconocer (Debilidades) y además identificar riesgos (Amenazas) para su mejor funcionamiento y consecución de objetivos.

La planificación estratégica de recursos humanos es necesaria para que las empresas se anticipen y sean capaces

de prevenir el movimiento de personas hacia el interior de la empresa y hacia fuera. El propósito es utilizar los recursos con tanta eficacia como sea posible, donde y cuando se necesiten, a fin de alcanzar las metas y objetivos de la empresa conforme a su estrategia. Por otra parte, permite ajustar la oferta de personal interna (empleados disponibles) y externa (empleados que se buscan o se han de contratar) según las vacantes o puestos que se prevén en la empresa.

Beneficios de la Planeación de Recursos Humanos

La planeación estratégica permite que la organización tome parte activa en la configuración de su futuro, es decir, la organización puede emprender actividades e influir en ellas y, por consiguiente, controlar su destino. Una de las metas centrales del proceso es lograr que todos los responsables de la organización lo comprendan y se comprometan con él. La comprensión podría ser el beneficio más importante de la planeación estratégica, seguido por el compromiso. Cuando todos los colaboradores comprenden qué hace la organización y por qué, comienzan a sentirse parte de la empresa y se comprometen con ella. En la planeación estratégica se busca que los colaboradores de la organización se involucren en el proceso y se "adueñen" de la estrategia.

Lograr que las personas que ejecutan las estrategias se sientan "dueñas" es una clave para alcanzar el éxito. El proceso de la planeación estratégica sienta las bases para que todos los gerentes y empleados puedan identificar y racionalizar la necesidad de cambio, es decir, les ayuda a ver el cambio como una oportunidad y no como una amenaza.

Objetivos de la Planeación de Recursos Humanos

- Optimizar el factor humano de la empresa.
- Asegurar en el tiempo la plantilla

necesaria, cualitativa y cuantitativamente.

- Desarrollar, formar y promocionar al personal actual, de acuerdo con las necesidades futuras de la empresa.
- Motivar al factor humano de la empresa.
- Mejorar el Clima Laboral.
- Contribuir a maximizar el beneficio de la empresa.

De forma práctica las preguntas a las que intenta responder la planificación estratégica de recursos humanos son las siguientes:

1. ¿Cuántas personas trabajadoras harán falta en el futuro?
2. ¿Qué aptitudes se necesitarán?
3. ¿Cuáles son las capacidades y habilidades de la plantilla?
4. ¿Existe rotación? ¿Qué la motiva?
5. ¿Qué estructura tiene la empresa? ¿Es la apropiada?
6. ¿Hay que capacitar a la plantilla o contratar personal capacitado?

El éxito a largo plazo depende, definitivamente, de la capacidad de lograr las personas adecuadas en los puestos adecuados y en el momento adecuado. Los objetivos y estrategias establecidas por la dirección de la empresa solo tienen sentido cuando se dispone de personas con las capacidades, habilidades y ambiciones apropiadas para llevar a cabo estas estrategias. Una inapropiada planificación, puede traer a la empresa problemas graves a corto plazo:

- atrasos en la entrega a los clientes,
- problemas en la fidelización,
- daño en la imagen de la empresa,
- mal ambiente de trabajo,
- escasa calidad en el servicio o producto ofertado,
- menor satisfacción de los clientes

El diseño e implantación de la planificación estratégica en la empresa es más fácil de desarrollar cuando se aplica un modelo.

Por nuestras limitaciones, los seres humanos estamos obligados a cooperar unos con otros, formando organizaciones para alcanzar algunos objeti-

vos que, por acción individual, nos sería imposible conseguir.

La limitación última para lograr muchos de los objetivos humanos no es la capacidad intelectual o la fuerza, sino la habilidad para trabajar eficientemente en equipo. Hay una variedad enorme de organizaciones, pueden estar enfocadas tanto a la producción de bienes o productos como a la producción o prestación de servicios. La influencia de las organizaciones en la vida de las personas es fundamental así como las organizaciones son influenciadas por la manera de pensar, sentir y reaccionar de las personas. ■

¹ Mintzberg y Waters (1985) - tomado del artículo: "De estrategias, deliberadas y emergentes"

¿Qué son las BEPS?



Cr. Jorge Valdez
jvaldez@estudiokaplan.com

Contador Público, Universidad de la República. MBA, Universidad de Montevideo. Postgrado Tributario, Universidad Católica del Uruguay. Dirección de empresas familiares, CEF - CNCS del Uruguay.

Se ha desempeñado en importantes firmas nacionales e internacionales, desarrollando actividades en el exterior, Guatemala, Panamá, Ecuador, Paraguay, Bolivia, Nicaragua y República Dominicana entre otros.

Integrante del departamento de Consultoría e Impuestos de Estudio Kaplan.

A fines del año pasado presentamos un artículo sobre la voracidad fiscal del fisco uruguayo. En aquella oportunidad mencionábamos la eliminación del ajuste fiscal por inflación y la imposición a la renta a los dividendos no distribuidos, como ejemplo de recaudación de forma abusiva, desprolija, confusa y hasta considerada ilegal o inconstitucional por parte importante de la doctrina.

En esta oportunidad y dado que está de moda el tema BEPS, proponemos un muy breve repaso sobre cómo llega este tema a Uruguay y cómo la voracidad de los fiscos a nivel internacional afectan a nuestro país.

BEPS se puede explicar en forma bastante resumida diciendo que los fiscos de los países desarrollados están necesitados de fondos e identificaron que existía recaudación posible fuera de sus fronteras.

Como acceder a dicha recaudación les estaba resultando dificultoso, se dieron cuenta que debían buscar mecanismos alternativos para lograr su objetivo.

De este modo el club de países ricos agrupados en la OCDE⁽¹⁾ se pusieron a trabajar para aumentar sus ingresos fiscales. Pero como las medidas de presión sobre el resto de los países no se encontraban legitimadas, se crea un Foro Global donde participen todos los países posibles con un objetivo que sea compartible, grandilocuente, políticamente correcto, tanto que sea casi imposible negarse a participar. El objetivo y la denominación de este instrumento fue el "Foro Global"⁽²⁾ para la transparencia y el intercambio de información⁽²⁾.

Para que el lector tenga una referencia cuantitativa la OCDE surge en 1960 con 15 miembros, en la actualidad

cuenta con 35. Cuando nos referíamos a legitimación internacional lo hacíamos en referencia a la cantidad de países miembros. Obsérvese que la ONU que fue creada en 1945 tan solo 15 años antes, en la actualidad tiene 193 países miembros.

El Foro Global actualmente con 140 miembros logra de alguna forma ser más representativo para los fines de la OCDE que la propia OCDE. Debemos recordar que el Foro Global es tan solo un instrumento dentro de la OCDE y los países que participan del Foro, son tan solo eso, miembros del Foro Global, no así de la organización Global, es decir de la OCDE propiamente dicha.

En forma muy resumida, lo anterior intentó, ubicar el órgano o institución que genera las BEPS. Dicho esto, trataremos de explicar qué son las BEPS. La sigla BEPS en inglés significa "erosión de la base imponible y traslado de beneficios". Son estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales que aprovechando las diferencias de los sistemas fiscales de cada país trasladan sus beneficios a países de escasa o nula tributación.

Las medidas BEPS, son medidas o acciones que se plantean para evitar la erosión de la base imponible, la cual los estados utilizan para aplicar su alícuota o porcentaje de imposición.

Lo que se trata de evitar, es la transferencia de impuestos entre dos estados, o incluso evitar que alguna entidad física o jurídica pueda no quedar gravado en ningún estado en particular.

El Foro Global ha establecido 15 acciones BEPS. No es la intención de la presente nota hacer un detalle de cada uno de ellas, pero a modo de ejemplo podríamos citar las prácticas fiscales nocivas entre jurisdicciones, que es a lo que apunta la Acción 5.

Dicha Acción 5 trata de combatir las prácticas fiscales nocivas entre países o jurisdicciones, por ejemplo, si una entidad uruguaya otorgara un beneficio fiscal a un no residente pero

no diera ese mismo beneficio a un residente podría considerarse una práctica tributaria nociva y el país que realizase dicha práctica podría ser sancionado por ello.

Otro caso a ejemplificar podría ser la Acción 7, abuso de tratados, en este caso podríamos encontrar una entidad que pretendiera beneficiarse obteniendo la residencia en otro estado, esta acción pretende realizar ajustes en la normativa de los estados para evitar estos usos abusivos.

La cuestión a dilucidar es qué fuerza legal tiene estas normas o acciones BEPS, en el entendido que son emitidas por un organismo internacional, y las mismas necesitan ser ratificadas por las legislaciones de cada uno de los países.

Otra cuestión a responder es qué pasa si un país no se suma o adhiere a estas disposiciones, si bien no hay casos concretos a la fecha, es de presumir que dicho país se expondría a sanciones económicas por parte de la comunidad internacional.

A continuación la lista de las acciones promovidas por el Foro Global para la transparencia y evitar la evasión fiscal:

1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
3. Refuerzo de la normativa sobre CFC (Controlled Foreign Company).
4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
5. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
6. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales
7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente.
- 8.9.10. Asegurar que los resultados de precios de transferencia están en línea con la creación de valor.
11. Evaluación y seguimiento de BEPS.
12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
13. Reexaminar la documentación de precios de transferencia.
14. Hacer más efectivos los meca-

nismos de resolución de controversias.

15. Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

Por último, cabe realizar dos comentarios, en primer lugar decir que el objetivo de las BEPS parecería loable en términos generales y cada quien sacará sus propias conclusiones sobre las reales motivaciones y las implicancias detrás de esta propuesta recaudatoria fiscal internacional.

Y en segundo lugar, mencionar que esta nota pretendió ser una mera y muy resumida aproximación a las normativas BEPS para aquellos que no se encuentran familiarizados ni con las acciones BEPS, ni con los organismos internacionales involucrados. ■

1 - <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>

2 - <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/>



DECRETO 278/017: CAMBIOS EN LOS DOCUMENTOS DE CONTROL DEL TRABAJO



Lic. Dayhanna Sena

dayhanna@estudiokaplan.com

Licenciada en Relaciones Laborales,
Universidad de la República.

Ha realizado diversos cursos procurando
la permanente actualización en la materia.

Integra Estudio Kaplan desde marzo 2012
y actualmente se desempeña en el Dpto. de
Gestoría BPS/DGI

El Decreto 278/017 entró en vigencia el 2 de octubre del presente año y trajo aparejado una serie de cambios en los documentos de control de trabajo (registro de datos, Libro de Registro Laboral, recibos de salario y Comunicado de Licencia) considerando los avances introducidos por las nuevas tecnologías de la información.

De acuerdo con el art. 1 del presente decreto, los sujetos obligados a llevar los documentos de control en las condiciones que se establecen son los empleadores del sector privado, incluidos los que constituyen una persona pública no estatal, que tengan personal dependiente.

La novedad de la mencionada norma está en el registro de datos de los trabajadores, que ya no deberá hacerse doblemente ante el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (MTSS) y el Banco de Previsión Social (BPS). Los sujetos obligados registrarán únicamente ante el BPS los siguientes datos: a) grupo y subgrupo de actividad, y si corresponde, capítulo y/o bandeja que le corresponda de acuerdo a la clasificación de actividades correspondiente a los Consejos de Salarios; b) categoría laboral de cada trabajador, de acuerdo a la descripción que corresponde a cada grupo de actividad; c) horario de trabajo, descanso intermedio y semanal; d) forma de remuneración, monto y composición de la misma.

En los espacios denominados "observaciones" el empleador podrá dejar constancia de cualquier otra referencia que interese a la relación de trabajo.

Estos datos tienen carácter complementario a los que deben registrarse de acuerdo al Decreto 40/998 y a las Resoluciones adoptadas por el BPS

(referente a la afiliación, alta o baja de actividad de los trabajadores dependientes), debiendo registrarse en forma simultánea con estos.

A partir de la vigencia del nuevo decreto, los empleadores deberán comunicar el alta de actividad a BPS en GAFI (sin modificaciones) y simultáneamente declarar las condiciones de trabajo correspondientes a cada dependiente. El sistema emitirá dos constancias, una para cada acción antes mencionada (constancia de alta de actividad y constancia de alta de condiciones de trabajo -vía empleado y vía empleador-).

Toda modificación acerca de las condiciones de trabajo deberá ser registrada ante el BPS dentro del plazo de 15 días corridos, a partir de la fecha en que aconteció la misma.

El capítulo III del Decreto 278/017 trata sobre el nuevo reporte de las condiciones generales de trabajo registradas denominado Planilla de Trabajo Unificada. El empleador y la Inspección General del Trabajo y de la Seguridad Social (IGTSS) podrán acceder a él a través de la web del BPS.

Cabe recordar que es necesario que los empleadores cuenten con el contrato de usuario persona en BPS ya que es requisito para acceder a estos servicios.

Según el art. 7 del mencionado decreto, en la Planilla de Trabajo Unificada deben constar los siguientes datos del empleador: razón social, naturaleza jurídica, domicilio, grupo, subgrupo y, si corresponde, capítulo y/o bandeja de actividad, número de registro único tributario (RUT), número de registro ante BPS, titulares y fecha de inicio de actividades. Asimismo, debe contener los

siguientes datos de los trabajadores: nombre de aquellos que estén en actividad y de aquellos que hayan egresado en el último año calendario desde la fecha de emisión del reporte, fecha de nacimiento, sexo, categoría laboral, vínculo funcional, fecha de ingreso y egreso (si hubiera), salario, horario de trabajo, descanso intermedio y semanal, así como las observaciones que se hayan indicado.

La Planilla de Trabajo Unificada no requiere renovación ya que se actualiza permanentemente en línea. Ya no se requiere la centralización del documento, tanto departamental como nacional, debido a que se trata de un único reporte.

Con la nueva reglamentación dejó de existir la Planilla de Trabajo Confidencial, pero el empleador al momento de registrar a un trabajador, podrá establecer la confidencialidad relativa al monto de su remuneración, siempre que se trate de personal superior no incluido en el laudo, acta o convenio colectivo aplicable. En este caso, el reporte omitirá dicha información.

El art. 10 establece la obligación del empleador de asegurar al trabajador el acceso a la Planilla de Trabajo Unificada.

El capítulo IV refiere al Libro de Registro Laboral. El art. 13 obliga a todo empleador del sector privado, que tenga personal dependiente, a llevar un libro por cada establecimiento. Dicha obligación deberá cumplirse dentro de un plazo de diez días hábiles contados a partir del siguiente al de inicio de la actividad.

Se advierte la novedad de no exigir el Libro a aquellos empleadores que no registren personal dependiente.

El art. 15 establece que debe ser registrado ante la IGTSS o ante las Oficinas de Trabajo. El contenido que exige exhibir en su primer folio se mantuvo incambiado. El art. 16 detalla lo que el empleador deberá anotar en el Libro, agregando en el literal e que deberá anotarse la fecha de suscripción del convenio de fraccionamiento de licencia y/o cómputo de feriados, si corresponde (este

literal no se encontraba en el decreto anterior).

Se mantienen las condiciones de renovación de dicho documento.

Con respecto a los recibos de salario, se mantiene la obligación del empleador de expedir y entregar a sus trabajadores el recibo de pago correspondiente en oportunidad de abonar cualquier suma o remuneración. Con respecto a los requisitos que en él deben constar, se mantienen sin cambios.

La nueva disposición, en su art. 19 inciso final, agrega que para el caso de que el pago de los haberes se realice a través de depósito ante una Institución de Intermediación Financiera, el recibo deberá consignar el nombre de la institución, el número de cuenta y el número de transacción. Si el pago se realiza a través de dinero electrónico, se deberá consignar el instrumento utilizado y su identificación. En ambos casos, se considerará como fecha efectiva de pago, aquella en la cual el dinero depositado como salario quede efectivamente a disposición del trabajador.

Por Resolución del MTSS del 1º de noviembre del corriente, se le da la posibilidad al empleador de que en lugar de anotar el número de transacción en el recibo de salario, se indique que el número de transacción se encuentra directamente consignado en el documento emitido por la Institución de Intermediación Financiera. Dichos documentos deberán ordenarse cronológicamente y conservarse por el término de prescripción de los créditos laborales (5 años de acuerdo a la normativa vigente) junto con la copia del recibo de salario del trabajador al que estén vinculados, a fin de permitir un debido control por la IGTSS.

Se mantiene la posibilidad de emitir el recibo en formato electrónico, el cual debe contener los mismos requisitos que detalla el art. 19.

La firma de una copia por parte del trabajador será necesaria cuando: a) se expida exclusivamente en formato papel; b) el pago se efectúe en aplicación de las excepciones previstas en el art. 21 de la ley 19.210 en redacción dada por el art. 4 de la ley

19.478, así como cualquier otra disposición que habilite su pago en efectivo.

El capítulo que refiere al comunicado de licencia (VI) no introduce novedades.

Cabe destacar que aquellos empleadores, que a la entada en vigencia del presente decreto ya registraban actividad en BPS, dispondrán de un plazo extraordinario para cumplir con el registro de datos de aquellos trabajadores que ya pertenecían a la empresa. El MTSS establecerá un cronograma de inclusión total al sistema unificado que comenzará en marzo de 2018.

El control y fiscalización del cumplimiento de la normativa en materia de documentación laboral, sigue estando a cargo del MTSS.

En caso de destrucción, extravío o pérdida de los documentos de control de trabajo se mantiene el procedimiento a seguir.

El art. 31 conserva la prohibición de contratar a personas extranjeras que no acrediten estar debidamente autorizadas a trabajar en el país.

Los empleadores del servicio doméstico quedan exceptuados de las disposiciones concernientes al registro de datos, Planilla de Trabajo Unificada, Libro de Registro Laboral y Listado de Licencias. Quedan exceptuados de las obligaciones depuestas en el capítulo II (registro de datos) los empleadores de trabajadores incluidos en el ámbito de afiliación de la Caja Bancaria, Caja Notarial y Caja de Jubilaciones de Profesionales Universitarios.

Con la entrada en vigencia del Decreto 278/017 quedan derogados los Decretos 108/007, 306/009 y 173/015. ■

IMPUESTO AL PATRIMONIO

TRIBUTACIÓN DE PERSONAS FÍSICAS NO RESIDENTES PROPIETARIAS DE INMUEBLES EN URUGUAY



Cr. Guillermo Morelli

gmorelli@estudiokaplan.com

Contador Público, Universidad de la República.

Se encuentra cursando Posgrado en Tributaria en la UDELAR.

Integrante del Departamento de Consultoría e Impuestos de Estudio Kaplan desde 2012.

Uno de los cambios normativos más importantes que trajo el año 2017 en materia de Transparencia Fiscal Internacional, Prevención del Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo fue la Ley 19.484 del 5 de enero de 2017.

En el Capítulo III, se introdujeron modificaciones que aumentaron considerablemente la presión tributaria sobre las entidades domiciliadas, constituidas o ubicadas en países o jurisdicciones de baja o nula tributación (entidades BONT), definidas por la Ley como "... aquellos países o jurisdicciones que no cumplan los requerimientos de la tasa mínima efectiva de tributación o de niveles de colaboración y transparencia que determine el Poder Ejecutivo".

Posteriormente, la Dirección General Impositiva, encomendada por el Decreto 40/017 emitió la Resolución 1315/2017 en la cual detalló una lista de países, jurisdicciones o regímenes especiales que cumplieran con las referidas condiciones, entre los cuales se encuentra Panamá, Puerto Rico, Hong Kong, las Islas Vírgenes de Estados Unidos de América y las Islas Vírgenes Británicas entre otros.

Como era previsto, varios contribuyentes optaron por aprovechar las puertas de salida previstas en la normativa, trasladando los activos mantenidos en poder de entidades BONT a entidades no BONT (personas físicas no residentes en algunos casos) o redomiciliando la entidad BONT a Uruguay antes del 30/06/2017.

En este marco, el presente artículo, pretende brindar una noción básica sobre las principales diferencias que

existen en la liquidación del Impuesto al Patrimonio (IPAT) sobre inmuebles situados en Uruguay, entre una entidad BONT y una persona física no residente, para ejercicios finalizados a partir del 31/12/2017.

MONTO IMPONIBLE DEL IMPUESTO

Como primera diferencia podemos observar que el monto imponible de un inmueble, es decir, el importe sobre el cual se va a calcular el IPAT, se obtiene en base a métodos de cálculo diferentes.

Para una entidad BONT, el valor fiscal del inmueble será el mayor entre el costo de adquisición actualizado por el Índice de Precios al Consumo (IPC) y el valor real fijado por la Dirección General de Catastro Nacional y Administración de Inmuebles del Estado (valor catastral), siendo éste último considerablemente inferior en la mayoría de los casos.

Por el otro lado, para una persona física, el valor fiscal del inmueble será directamente el valor catastral.

A modo de ejemplo, planteo el caso de un inmueble en poder de una entidad BONT, cuyo costo de adquisición actualizado al 31/12/2016 era de USD 200.000 y su valor catastral de USD 100.000. La entidad BONT al 31/12/2016 liquidó el IPAT sobre USD 200.000, valor fiscal del inmueble.

Supongamos ahora que en el año 2017, tras la Ley 19.484, la entidad BONT traspasó el inmueble a una persona física no residente, por lo que al 31/12/2017 esta persona tributará el IPAT sobre el valor catastral del

inmueble (USD 100.000), que se actualiza año a año.

Como se observa, en la mayoría de los casos un inmueble tendrá un valor fiscal considerablemente inferior en la liquidación al 31/12/2017 estando en poder de una persona física, en comparación con el valor fiscal del mismo inmueble en la liquidación al 31/12/2016 en poder de una entidad BONT.

Cabe destacar que la deducción del 50% del valor fiscal del inmueble por concepto de casa-habitación prevista en la normativa para las personas físicas residentes, no es aplicable para las personas físicas no residentes.

EL AJUAR

En relación al monto imponible, a diferencia de las entidades BONT, las personas físicas deberán incluir en la liquidación del IPAT el valor del ajuar. Es decir, deberán hacer avaluar por una persona idónea los muebles, ropas, enseres de uso doméstico, cuadros, libros y demás objetos que equipan la casa.

20

Sin embargo, como alternativa la Dirección General Impositiva admite que las personas físicas no residentes utilicen el método de determinación ficto previsto para las personas físicas residentes, sobre el cual no profundizaremos en este artículo.

MÍNIMO NO IMPONIBLE

Otra gran diferencia entre ambas liquidaciones es la existencia de un mínimo no imponible para las personas físicas, que en el año 2016 ascendía a USD 125.000 aprox. para personas físicas y USD 250.000 aprox. para núcleo familiar.

Retomando los importes del ejemplo expuesto, observamos como al 31/12/2016 la entidad BONT tributó IPAT sobre USD 200.000 y al 31/12/2017, el mismo inmueble ahora en poder de una persona física (valor fiscal USD 100.000 aprox.) no tributa IPAT por no superar el mínimo no imponible.

El mínimo no imponible se actualiza anualmente.

TASA DEL IMPUESTO

Por último, encontramos que la tasa

del impuesto es diferente en cada caso.

Para las entidades BONT es una tasa fija que el Artículo 59 de la Ley 19.484 aumentó del 1,5% al 3%, para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2017.

Contribuyentes no residentes que no tributen IRNR

Personas Físicas y Sucesiones Indivisas			Núcleos Familiares		
Monto imponible		Tasa	Monto imponible		Tasa
Desde	Hasta		Desde	Hasta	
1	3.638.000	0,70%	1	7.276.000	0,70%
3.638.000	7.276.000	1,10%	7.276.000	14.552.000	1,10%
7.276.000	14.552.000	1,40%	14.552.000	29.104.000	1,40%
14.552.000		1,50%	29.104.000		1,50%

Restantes contribuyentes

Personas Físicas y Sucesiones Indivisas			Núcleos Familiares		
Monto imponible		Tasa	Monto imponible		Tasa
Desde	Hasta		Desde	Hasta	
1	3.638.000	0,60%	1	7.276.000	0,60%
3.638.000		0,90%	7.276.000		0,90%

Para las personas físicas no residentes, una vez superado el mínimo no imponible, se aplicarán tasas progresivas para las cuales se distinguen dos casos, dependiendo si el no residente es contribuyente del Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR) o no.

Se detalla la diferencia de tasas en el siguiente cuadro con cifras expresadas en pesos uruguayos, extraído de la página web de la Dirección General Impositiva para la liquidación del IPAT al 31/12/2016:

Por ejemplo, una persona física no residente que arriende un inmueble situado en Uruguay durante el ejercicio y en consecuencia tribute IRNR, aplicará unas tasas menos gravosas para la liquidación del IPAT de ese ejercicio (0.60% - 0.90%) en comparación a otra persona física no residente que no arriende el inmueble durante el ejercicio (0.70% - 1.50%).

Sin embargo, en ambos casos las tasas para personas físicas no residentes son inferiores que para las entidades BONT (3%). ■

	Entidad BONT	Persona física no residente
Monto imponible del inmueble	Mayor entre: - costo actualizado - valor catastral	- valor catastral
Ajuar	NO	SI
Mínimo no imponible	NO	SI
Tasa del IPAT	3%	Progresivas. (0.60% - 0.90%) o (0.70% - 1.50%)

Temas tributarios en relación a los promotores de la construcción.



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).

Conferencia del Cr. Alfredo Kaplan del 7 de noviembre de 2017 en APPCU

En la conferencia a la que hace referencia el título de este artículo, se trataron una serie de temas tributarios vinculados a los promotores de la construcción, que pasamos enumerar a continuación:

- **IVA A LA PRIMERA VENTA DE INMUEBLES, TASA 10%** En ese caso se factura con la entrega real o ficta de la cosa y las prestaciones accesorias al precio como: conexiones, reglamento, plano, etc. Si se facturan concomitantemente a la venta, también pagan el 10% de IVA a la primera venta de inmuebles. Por otro lado, a efectos del monto imponible del IVA se toma la cobranza al tipo de cambio de cada uno para configurar el monto imponible.

- **CUÁNDO UN INMUEBLE DEJA DE SER UN INMUEBLE NUEVO, PUES EL DECRETO DE IVA GRAVA LA PRIMERA VENTA DE INMUEBLE NUEVO** No hay una definición como en habitabilidad de inmuebles, de cuándo deja de ser nuevo, pero parece claro que un inmueble que está alquilado "n" años, dejaría de ser nuevo.

- **A NOMBRE DE QUIÉN COMPRAR EL INMUEBLE** Se hizo el análisis tanto a nivel de Patrimonio como de IRAE, IRPF e IRNR de las ventajas y desventajas tributarias sean S.A, SRL, persona física o persona jurídica del exterior.

- **HABITUALIDAD EN EL VENTA DE INMUEBLES PERSONA FÍSICA** Cuando se configura el tema de la habitualidad, en lugar de pagar IRPF se paga IRAE. Es habitualidad cuando se vende más de 2 unidades en el año, vale la pena considerar que varias ventas en el acto al mismo comprador

se toman como una sola. Por otro lado, propiedades que estén más de 10 años en el patrimonio de la persona física no se toman para el tope de las 2 unidades anuales.

- **DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS REALES O FICTOS EN LAS VIS** En la medida que sean sólo unidades promovidas no habría renta fiscal y no habría pago de IRPF por los dividendos. Si hay monoambientes y locales sí se tomarían en cuenta para el IRPF y para la distribución de utilidades.

- **PROYECTOS DE INVERSIÓN COMAP** Vale la pena comentar que están por salir modificaciones más favorables con respecto al Régimen de promoción de inversiones, que si bien no van a llegar al régimen del decreto 455 van a ser más favorables que la situación actual. No está claro a partir de cuándo va a ser la vigencia, pero sí podemos señalar que va a haber una matriz con mejores porcentajes de exoneración que al día de hoy. Proyectos presentados a la fecha y no aprobados tendrán 2 caminos cuando llegue el nuevo régimen: a) pedir el cambio a las nuevas reglas o b) cancelar lo presentado y volver a presentarse en el mismo acto.

- **PROYECTOS DE VIVIENDAS PROMOVIDAS - NUEVO NOMBRE DE LAS VIS** Hemos escrito varios artículos al respecto y me remito a ellos.

- **DECRETO RÉGIMEN DE ESTACIONAMIENTOS** Los mismos comentarios que en el punto 7, con la salvedad que se puede complementar con otro tipo de producto, ejemplo: monoambientes; que si bien no estarían promovidos complementan el proyecto promovido. Un tema a señalar que también es válido para Megaproyectos es la devolución del

Cuando se configura el tema de la habitualidad, en lugar de pagar IRPF se paga IRAE. Es habitualidad cuando se vende más de 2 unidades en el año, vale la pena considerar que varias ventas en el acto al mismo comprador se toman como una sola.

IVA por certificados de crédito en los costos de construcción. Sin duda es un alivio financiero pero que puede además ser económico en caso que las unidades no se vendan, si no que se alquilen.

• **MEGAPROYECTOS** Al igual que en los temas anteriores hemos escrito suficiente al respecto, simplemente recordar que los proyectos a nivel de la Intendencia deben estar aprobados antes del 31/12 para poder presentar el proyecto a la COMAP. La COMAP viendo la demora en la aprobación de los proyectos, permite con proyectos en trámite en la Intendencia y con una nota explicitando el porqué de la demora, presentar el proyecto de inversión igualmente.

• **ALQUILER CON OPCIÓN A COMPRA** Es una figura novedosa que se empezó a promover desde que Torre Nuevo Centro lo lanzó al mercado. Se alquila a una determinada cantidad de años con una opción de compra a posteriori. El plazo del alquiler no puede exceder los 15 años por disposición de la ley de alquileres. Por los años de alquiler, el

promotor pagará el IRAE correspondiente y luego en el momento de perfeccionarse la venta tendrá la situación de determinar las utilidades consiguientes. En relación al IVA caben los comentarios realizados respecto a la primera venta de inmueble nuevo.

Conclusiones:

La realidad económica de la actividad inmobiliaria es bastante compleja, ni siquiera estamos hablando de control de lavado de activos, ni de la Ley de Inclusión Financiera que entraría en vigencia el 1º de Enero del 2018; salvo que se dicte una nueva prórroga que el Poder Ejecutivo está autorizando. En este breve informe tratamos de realizar un análisis desde el punto de vista tributario y dejar plasmadas las distintas situaciones planteadas en la charla del 7 de noviembre pasado. ■



¿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 examen 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.

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 de nosotros.

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

Miembros de



CPAAI

CPA ASSOCIATES INTERNATIONAL

Bvar. 26 de Marzo 3438 piso 9
Montevideo, Uruguay
Telefax: +(598) 2623 2921*

