

## Consulta N° 5.172



Se consulta en forma no vinculante la situación con relación al Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) de los casos que se detallan a continuación vinculados a las empresas promovidas al amparo del Decreto N° 455/007 de 26.11.007, con la modificación introducida por el Decreto N° 443/008 de 17.09.008:

**1)** Cotización de la unidad indexada que debe utilizarse a efectos de determinar el monto del beneficio al que puede acceder la empresa en cada ejercicio.

Antes de dar respuesta a este punto, se aclara que debe distinguirse por un lado la cotización de la unidad indexada que se utiliza al inicio del proyecto, una vez que la empresa presenta la solicitud de declaratoria promocional. En ese caso, de acuerdo al artículo 4 del Decreto N° 455/007, con la redacción dada por el artículo 1 del Decreto N° 443/008, se aplica la cotización de la unidad indexada del último día del mes anterior al momento en que se presenta el proyecto, a los solos efectos de establecer la categorización del proyecto.

Por otro lado, lo que constituye objeto de consulta, está la cotización de la unidad indexada a considerar para conocer el monto del impuesto a exonerar.

De acuerdo al artículo 15 del Decreto N° 455/007, con la redacción dada por el artículo 3 del Decreto N° 443/008, la exoneración del impuesto a la renta no podrá exceder determinados porcentajes del monto efectivamente invertido.

on lo cual, la exoneración del impuesto a la renta estará sujeta a los siguientes límites, considerando el menor entre:

- a)** el establecido por el inciso cuarto del artículo 16 del Decreto N° 455/007;
- b)** el monto efectivamente invertido, a tales efectos se considerará el monto en pesos uruguayos a la fecha de realizada cada inversión;
- c)** el monto exonerado de impuesto a la renta establecido en la Resolución del Poder Ejecutivo que otorga la declaratoria promocional. Dado que el monto total del beneficio es fijado en unidades indexadas, para comparar dicho monto con el impuesto a exonerar, se tomará la cotización de la unidad indexada del último día del mes anterior al momento en que se invirtió efectivamente en los bienes comprendidos en la declaratoria, considerando en primer lugar las inversiones de fecha más antigua, hasta la concurrencia con el impuesto a exonerar.

A continuación se expone un ejemplo a efectos ilustrativos:

<b>MONTO DEL BENEFICIO</b>						
<b>INVERSIÓN</b>	2.000.000 UI					
<b>% EXON</b>	60 %					
<b>BENEFICIO</b>	1.200.000 UI					
<b>Año 2008</b>						
			UI invertidas	Cot UI		
Inversión 03/2008	\$ 250.000	28/02/2008	147.059 UI	1,7		
Inversión 06/2008	\$ 500.000	31/05/2008	290.898 UI	1,72		
Inversión 08/2008	\$ 600.000	31/07/2008	346.821 UI	1,73		
Inversión 11/2008	\$ 300.000	31/10/2008	172.414 UI	1,74		
	\$ 1.650.000		956.991 UI			
	<b>Impuesto 2008</b>	\$ 700.000				
Comparo menor entre:						
a) 90% impuesto	\$ 630.000					
b) Monto efectivamente invertido	\$ 1.650.000					
c) Exoner. Implo renla resol.	1.200.000 UI					
	<b>Exoneración</b>	-\$ 630.000	equivalente a	147.059 UI	\$ 250.000	Mar-08
				220.930 UI	\$ 380.000	Jul-08
				367.989 UI	\$ 630.000	
	<b>Impuesto a pagar</b>	\$ 70.000				
<b>Año 2009</b>						
			UI invertidas	Cot UI		
Inversión 02/2009	\$ 400.000	31/01/2009	222.222 UI	1,8		
Inversión 04/2009	\$ 450.000	30/04/2009	245.902 UI	1,83		
Inversión 08/2009	\$ 800.000	31/07/2009	432.432 UI	1,85		
Inversión 12/2009	\$ 300.000	30/11/2009	160.428 UI	1,87		
Totales año 2009	\$ 1.950.000		1.060.984 UI			
Total año 2008 + 2009	\$ 3.600.000		2.017.975 UI			
	<b>Impuesto 2008</b>	\$ 3.000.000				
Comparo:						
a) 90% impuesto	\$ 2.700.000					
b) Monto efectivamente invertido	\$ 3.600.000					
c) Saldo exoner. Implo renla resol. - 2008	832.011 UI					
	(1.200.000 UI - 367.989 UI = 832.011 UI)					
	<b>Exoneración</b>	-\$ 1.458.040	equivalente a	69.767 UI	\$ 120.000	Jul-08
				346.821 UI	\$ 600.000	Ago-08
				172.414 UI	\$ 300.000	Nov-08
				222.222 UI	\$ 400.000	Feb-09
				20.787 UI	\$ 38.040	Abr-09
	<b>Impuesto a pagar</b>	\$ 1.541.960		832.011 UI	\$ 1.458.040	Ago-09

X

2) Monto de la inversión que debe considerarse para determinar el beneficio. Se consulta si se considera el 100% del monto efectivamente invertido o si debe considerarse en el porcentaje de exoneración que le correspondió al proyecto.

El requisito para acceder al beneficio es que se haya realizado efectivamente la inversión. Con lo cual se entiende que el monto a considerar es el 100% del monto efectivamente invertido.

Fundamenta esta posición el Considerando I) de la Resolución DGI N° 1781/008 de 12.11.008, la cual establece que para hacer uso de los mencionados beneficios resulta imprescindible que los contribuyentes efectivicen las inversiones comprometidas hasta la concurrencia con el monto que se pretende exonerar.

No obstante, por razones de prudencia el contribuyente podrá considerar la inversión en el porcentaje asignado, si estima que ello es más conveniente.

3) Forma en que deberá procederse a la adecuación a que refiere el inciso segundo del artículo 20 del Decreto N° 455/007.

El artículo citado establece que las empresas que hayan presentado proyectos luego del 20 de diciembre de 2006 y hayan obtenido la declaratoria promocional antes del 30 de junio de 2008, podrán solicitar se

adecuen los beneficios otorgados a las disposiciones del nuevo régimen.

Con lo cual, aquellas empresas que hagan uso de la referida opción deberán reliquidar el impuesto a la renta y los anticipos que surjan a partir de la reliquidación, eliminando el efecto del régimen anterior, esto es del beneficio de la auto canalización del ahorro, y eventualmente si también hicieron uso del beneficio de exoneración por inversiones.

**4)** Se consulta con relación a las inversiones elegibles y no elegibles.

Las inversiones no elegibles deben identificarse puesto que si bien las mismas no determinan la obtención de beneficios fiscales, son consideradas parte integrante del proyecto de inversión y en consecuencia debe controlarse su ejecución a efectos de determinar el cumplimiento del monto efectivamente ejecutado.

**5)** Se consulta cuándo se computa el primer ejercicio a efectos de la evaluación del cumplimiento de la matriz de objetivos de indicadores.

Se entiende que deben distinguirse dos casos:

- a) cuando se trata de un contribuyente que inicia actividad: en cuyo caso el primer ejercicio será aquel en que la empresa comienza a facturar, esto es que obtiene ingresos gravados.
- b) Cuando se trata de empresas en marcha: ejercicio siguiente al de la presentación del proyecto.

**6)** Se consulta si el coeficiente del impuesto a la renta para el ejercicio siguiente se determina en base al impuesto antes o después de la exoneración.

Los pagos a cuenta del impuesto a la renta, se determinan obteniendo la relación entre el monto del impuesto y las ventas, servicios y otras rentas brutas que originen rentas gravadas en cada ejercicio. Dicha relación se aplica sobre los ingresos antes mencionados de cada mes del ejercicio siguiente.

El objetivo de la norma es que en un escenario en el que no existan variaciones significativas en los niveles de actividad de la empresa, el contribuyente en función de su situación en un año, determina los anticipos a cuenta del impuesto del año siguiente, de forma tal que los mismos se aproximen al impuesto que se va a generar en ese ejercicio.

En el caso que nos ocupa, la particularidad que tiene el régimen consagrado en el Decreto N° 455/007, es que el porcentaje que se exonera del impuesto a la renta varía de un ejercicio a otro, en función del plazo del proyecto.

Por lo tanto, atendiendo al objetivo de la norma, se considera que el coeficiente debe determinarse en función del impuesto a la renta antes de aplicar la exoneración, pero considerando el porcentaje de impuesto no exonerado en el ejercicio siguiente, conforme al inciso cuarto del artículo 16 del Decreto N° 455/007.

Esto significa que:

$$\text{Coeficiente año}(X+1) = \frac{\text{Impuesto año } (X) \text{ antes exoneración} * \% \text{ impuesto no exonerado año } (X+1)}{\text{Ingresos gravados totales año } (X)}$$

**7)** Si el beneficio se mantiene en caso de una fusión por absorción, donde la empresa promovida es absorbida por otra empresa.

Se plantea el caso de dos empresas: A y B, donde B es la empresa promovida, la cual es absorbida por A.

Se entiende que la empresa A luego de realizada la fusión, no puede beneficiarse de la promoción otorgada a la empresa B, dado que se trata de otro contribuyente. Esta posición ya ha sido sostenida por esta oficina en Consulta N° 3073 (Bol. 216), relativa al traslado de pérdidas fiscales acumuladas en ejercicios anteriores (originadas en la que se disuelve sin liquidarse) a la sociedad absorbente.