Monitor Semanal

Departamento de Asesoramiento Tributario y Legal

Tributario y Legal

- Traslado de créditos por IVA a futuros ejercicios: "regla del tope" y régimen de reducción de alícuota.

  Crédito por IVA derivado de la diferencia de tasas o de la reducción de las mismas.

- Modificaciones al régimen de responsabilidad por vicios y defectos de construcción.

  Nueva normativa sobre responsabilidad por defectos de construcción.

Temas de Seguridad Social

¿Se generan CESS por trabajo en el exterior?

pág. 6

© 2019 KPMG Sociedad Civil, sociedad civil uruguaya y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), una entidad suiza. Derechos reservados

Tributario y Legal

Traslado de créditos por IVA a futuros ejercicios: "regla del tope" y régimen de reducción de alícuota.

Finalizó un nuevo año civil y con ello también muchos contribuyentes han finalizado sus respectivos ejercicios fiscales, por lo que entendemos oportuno referirnos a dos regímenes en los que existen limitantes y condicionamientos para utilizar en los ejercicios siguientes el crédito por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que resultan de los mismos.

Puntualmente, nos referiremos a la coloquialmente denominada "regla del tope" en la liquidación del IVA, así como también al régimen de reducción total o parcial del IVA en determinadas operaciones, que trataremos a continuación en capítulos separados.

Crédito por IVA derivado de la diferencia de tasas o de la reducción de las mismas.

"Regla del tope":

En el IVA existen operaciones gravadas a la tasa mínima (10%) y a la tasa básica (22%). En virtud de ello, puede que algunas empresas tengan parte de sus compras gravadas a la tasa básica en tanto que sus ventas se gravan a la tasa mínima, pudiéndose generar un crédito en la liquidación de IVA por esa diferencia de tasas.

La normativa del IVA establece que, como regla general, el exceso del crédito fiscal se puede deducir en futuras liquidaciones. No obstante, de acuerdo con el artículo 9 Bis del Título 10 del T.O. 1996, el crédito originado por diferencia de tasas al cierre del ejercicio no es deducible, por lo que integrará total o parcialmente el costo de ventas del contribuyente.

Como consecuencia de ello, aquellas empresas que realicen ventas o presten servicios a la tasa mínima y generen un crédito al cierre del ejercicio fiscal, deberán determinar qué parte de ese crédito se origina por la diferencia de tasas, no debiéndolo trasladar al ejercicio siguiente.

A efectos de determinar la proporción del crédito que no es deducible, corresponderá realizar el cálculo haciendo la ficción de que todas las compras hubiesen estado gravadas a la tasa mínima, de manera que la diferencia entre el IVA compras efectivamente facturado y el que surge de dicha ficción es el que corresponde a diferencia de tasas.

Sin perjuicio de lo señalado, cabe destacar que la regla del tope no rige para las siguientes operaciones gravadas a tasa mínima:

- la enajenación de inmuebles,
- de frutas, flores y hortalizas,
- la prestación de servicios de salud,
- y servicios de transporte.

En estos casos, corresponde aplicar el régimen general, por lo que el crédito al cierre del ejercicio podrá deducirse íntegramente en futuras liquidaciones.

© 2019 KPMG Sociedad Civil, sociedad civil uruguaya y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), una entidad suiza. Derechos reservados

Tope del crédito por reducción de alícuota:

Con el objetivo de estimular el sector turístico, el Poder Ejecutivo, en ejercicio de las facultades otorgadas por la Ley, ha emitido disposiciones que establecen la reducción total o parcial de la alícuota del IVA para determinadas operaciones.

Particularmente, nos referimos a la reducción del IVA que aplica a las siguientes actividades:

- Servicios gastronómicos
- Servicios de catering para la realización de fiestas y eventos
- Servicios para fiestas y eventos, no incluidos en el punto anterior
- Arrendamientos de vehículos sin chofer

El beneficio de la reducción total de la alícuota del IVA, aplica a las operaciones realizadas en territorio nacional siempre que los adquirentes sean personas físicas no residentes y realicen el pago con tarjetas de crédito o débito emitidas en el extranjero. Vale destacar, que esta reducción se encontrará vigente hasta el 30 de abril del 2019. Con posterioridad a esa fecha, los no residentes pasarán a tener el mismo beneficio que los residentes, es decir, una reducción parcial de nueve puntos de la alícuota del IVA.

En lo que respecta a la reducción parcial de la tasa del IVA (nueve puntos porcentuales de la alícuota del impuesto), aplica a las operaciones en las que los adquirentes son consumidores finales, siempre que se efectúen mediante la utilización de tarjetas de crédito, tarjetas de débito, instrumentos de dinero electrónico o instrumentos análogos.

Para ambos regímenes, los prestadores de los servicios antes señalados deben facturar y liquidar el tributo a la tasa general vigente, teniendo derecho a un crédito por el monto equivalente al que resulta de aplicar la rebaja de la alícuota al total de la operación, pudiendo deducir el mismo del saldo de impuesto a pagar.

En aquellos casos en que al cierre del ejercicio surja un excedente por este concepto, corresponde distinguir si el mismo se origina por la reducción parcial de los nueve puntos de IVA, en cuyo caso, el crédito no podrá ser trasladado a ejercicios futuros, pasando a integrar el costo de los bienes o servicios vendidos.

Sin embargo, cuando el origen sea la reducción total del impuesto, el crédito no trasladable a futuros ejercicios será el equivalente a nueve puntos porcentuales de la alícuota del IVA, y por lo tanto, el crédito correspondiente a los restantes trece puntos podrá deducirse en posteriores liquidaciones del impuesto, o ser compensado con otras obligaciones propias del contribuyente relativas a tributos administrados por la DGI.

En este último caso, de subsistir un excedente, el contribuyente podrá optar por compensarlo en futuras liquidaciones o solicitar a la Dirección General Impositiva certificados de crédito para el pago de tributos ante ese organismo o ante el Banco de Previsión Social.

© 2019 KPMG Sociedad Civil, sociedad civil uruguaya y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), una entidad suiza. Derechos reservados

Tributario y Legal

Modificaciones al régimen de responsabilidad por vicios y defectos de construcción.

Recientemente se sancionó la Ley N° 19.726 (en adelante "la Ley") que modificó el artículo 1844 del Código Civil uruguayo y derogó los artículos 35 y 36 de la Ley N° 1.816 referidos a la responsabilidad por vicios en la construcción.

- Régimen anterior a la Ley N° 19.726

Hasta la sanción de la citada ley, se establecía la responsabilidad decenal (es decir por 10 años) de los arquitectos y empresarios de un edificio (incluyendo también a constructores) por ruina en todo o en parte del edificio, por cualquier vicio de la construcción o por vicio del suelo así como por la mala calidad de los materiales utilizados en su construcción.

Este régimen determinaba:

- La responsabilidad objetiva del arquitecto o empresario de un edificio. Al tratarse de una responsabilidad objetiva, no se analizaba si existía culpa del arquitecto o constructor, sino que por el solo hecho de producirse alguno de los presupuestos previstos en la norma nacía la responsabilidad, no atendiendo a la diligencia o eventual culpa del arquitecto o constructor.
- Vinculado con el punto anterior, se la ha clasificado también a la obligación de los arquitectos y constructores como obligación de resultados, ya que no alcanza con emplear la diligencia debida para exonerarse de responsabilidad.
- Inversión de la carga de la prueba. El principio general es que quien alega un hecho debe probarlo, sin embargo, en esta materia rige una presunción de culpa del agente de la construcción y es él quien debe probar la causa extraña a los efectos de liberarse de responsabilidad.
- Orden público de la regulación. Las disposiciones que regulan la responsabilidad de los agentes de la construcción son de orden público y no admiten pacto entre las partes en contrario.
- La responsabilidad rige a pesar de que los vicios sean aparentes y aceptados en la recepción de la obra si estos provocan la ruina.
- Plazo de 10 años para la aparición de vicios o defectos que dan lugar a la acción.
- La posibilidad de accionar prescribe a los 20 años (plazo de prescripción de las acciones personales).

- Nuevo régimen establecido por la Ley N° 19.726

Las modificaciones incorporadas al régimen de responsabilidad por vicios y defectos de construcción, fue impulsada principalmente por parte de la Sociedad de Arquitectos del Uruguay, quienes fundaron su solicitud de reforma en atención a los cambios tecnológicos y científicos que no fueron acompañados por cambios en la legislación vigente en la materia.

Con la nueva redacción del artículo 1844 se modifican ciertos aspectos relativos a la responsabilidad, tipos de vicios por los cuales se responde, plazo para accionar, prescripción de la acción y se derogan los artículos 35 y 36 de la Ley N° 1.816; manteniéndose otros aspectos incambiados.

Nueva normativa sobre responsabilidad por defectos de construcción.

© 2019 KPMG Sociedad Civil, sociedad civil uruguaya y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), una entidad suiza. Derechos reservados

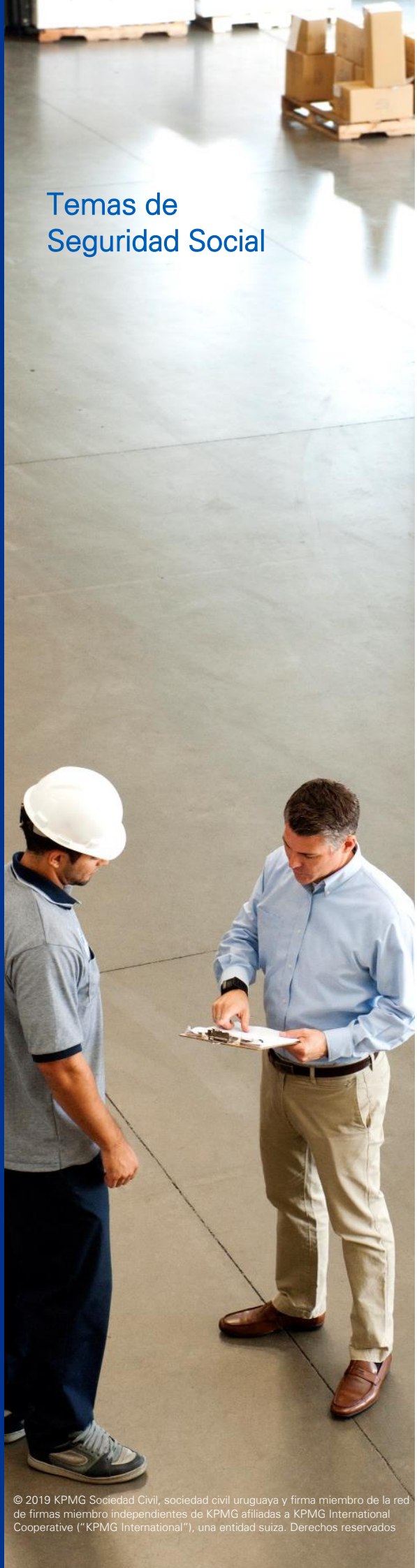
La nueva norma se refiere expresamente a la responsabilidad del arquitecto, ingeniero, constructor y empresario de un edificio.

- Principales características del nuevo régimen
  - Con relación a los defectos o vicios estructurales de la construcción que afecten la estabilidad o solidez del edificio o todos aquellos que generen la ruina total o parcial de la construcción sigue rigiendo la responsabilidad decenal, es decir que los agentes de la construcción responderán por el plazo de 10 años contados desde la recepción de la obra. En cuanto a las eximentes de responsabilidad, el agente solo podrá excusarse en caso de causa extraña no imputable.
  - Por todos los demás vicios que no afecten la estabilidad o solidez del edificio (a excepción de vicios menores de terminación o acabado) la responsabilidad se redujo al plazo de 5 años contados desde la recepción de la obra.
  - Finalmente, por vicios menores de terminación o acabado se establece la responsabilidad del agente por el plazo de 2 años desde la recepción de la obra.

En estos dos últimos casos, el arquitecto, ingeniero, constructor o empresario podrá exonerarse de responsabilidad si no hubo culpa suya, es decir, que el profesional debe demostrar que actuó con debida diligencia y que el vicio o defecto se produjo por alguna causa no imputable a su persona.

- Prescripción de la acción: otro de los cambios introducidos tiene que ver con la prescripción de la acción, como se dijo, en el régimen anterior, la acción prescribía a los 20 años desde que aparecía el vicio o defecto. Con la nueva redacción, la acción prescribe a los 4 años desde que se manifieste el vicio o defecto.
- La disposición comentada mantiene su carácter de orden público, en este aspecto no hubo modificaciones, los particulares no pueden apartarse de la normativa legal por acuerdo entre las partes.
- El nuevo régimen es aplicable a los contratos de construcción que se celebren con posterioridad a la entrada en vigencia de la comentada Ley, es decir, no tiene efecto retroactivo.

© 2019 KPMG Sociedad Civil, sociedad civil uruguaya y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), una entidad suiza. Derechos reservados



Temas de Seguridad Social

¿Se generan CESS por trabajo en el exterior?

En nuestra anterior entrega de Temas de Seguridad Social hicimos referencia a las Contribuciones Especiales a la Seguridad Social (CESS), que es una especie tributaria a cargo de empleadores y trabajadores, destinada a financiar la seguridad social como actividad estatal que genera un beneficio a los contribuyentes.

Hoy comenzamos con una serie de comentarios relativos a lo que técnicamente se conoce como los aspectos o elementos del hecho que de acuerdo con las normas aplicables genera la obligación de pagar CESS, es decir, los requisitos de orden material, espacial, temporal o subjetivo que las normas que estructuran dicho tributo establecen como condición para que nazca la obligación tributaria.

Para ello nos basaremos en las disposiciones de la Ley N° 16.713, pues constituye el régimen que resulta de aplicación a la inmensa mayoría de los empleadores y trabajadores de nuestro país.

La importancia práctica del referido tema es que si esas condiciones normativas no se verifican en la realidad entonces no nace la obligación tributaria, y por ende, el Estado no puede reclamar el pago del tributo.

En este número comenzaremos por el aspecto espacial, es decir, las circunstancias de lugar que la ley establece cuando describe el hecho generador del tributo para que se entienda ocurrido el mismo, y por ende, para que nazca la obligación tributaria.

De la Ley N° 16.713 surgen elementos que permiten afirmar que las CESS reguladas por la referida ley se rigen por el principio de la territorialidad, es decir, la obligación tributaria nace solo cuando existe actividad personal remunerada en el territorio de nuestra República.

En efecto, entre otras disposiciones, se puede citar el artículo 145, que establece el ámbito de aplicación de las disposiciones tributarias de la Ley N° 16.713, en los siguientes términos: "(Ámbito de aplicación). Las disposiciones de este Título comprenden a todas las actividades amparadas por el Banco de Previsión Social".

Dado que las CESS se generan por el desarrollo de actividad personal remunerada amparada por el BPS, y siendo el ámbito de amparo de dicho organismo el territorio nacional, se puede concluir que están gravadas por las CESS de la Ley N° 16.713 solo aquellas partidas que correspondan a actividades remuneradas que se desarrollen dentro del territorio de la República (o sea, dentro del ámbito de amparo del BPS), quedando excluidas de aportes las actividades remuneradas desarrolladas en el exterior.

La Resolución del Directorio (RD) N° 6-74/89 reconoce la regla de la territorialidad en la medida que: i) declara que están gravadas por aportes a la seguridad social las personas que trabajan en forma temporaria o permanente para entidades, empresas o instituciones extranjeras siempre que desarrollen sus actividades en el territorio de nuestro país; y ii) reconoce que la regla de la territorialidad no aplica –como excepción- a las personas que desempeñan tareas en nuestro país en el marco del régimen de los traslados temporarios que surge de los convenios internacionales de seguridad social suscritos por nuestro país, excepción que demuestra que la regla es la territorialidad.

En la práctica es común ver que las empresas realizan aportes al BPS por tareas desarrolladas por sus trabajadores en el exterior.

Lo que no resulta claro si dicha práctica es producto del pragmatismo de quienes incurren en la misma o de un meditado análisis de las normas aplicables, que como vimos, contienen elementos que permiten afirmar que las CESS siguen el principio de la territorialidad (a diferencia de lo que actualmente ocurre con el IRPF, que no sigue estrictamente dicho principio).

© 2019 KPMG Sociedad Civil, sociedad civil uruguaya y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), una entidad suiza. Derechos reservados

Breves

Tributario

- Con fecha 28/12/2018 fue publicado en la página Web de Presidencia un decreto, aún sin numerar, que dispone que el crédito fiscal otorgado por el Decreto N° 2/018 a los fabricantes de las bebidas comprendidas en los numerales 5), 6) y 7) del artículo 1° del Título 11 del T.O. 1996 para el período 01/01/2019 a 30/06/2019, se determinará utilizando el mismo coeficiente que el correspondiente al primer semestre del año 2018.
- El día 28/12/2018 fue publicado en la página Web de Presidencia el Decreto N° 437/018, que sustituye el artículo 3° del Decreto N°173/012, referente a la vigencia del régimen de liquidación del IVA para el juego denominado "Quiniela instantánea".
- El 28/12/2018 fue publicado en la página Web de Presidencia el Decreto N° 434/018, que introduce modificaciones a los Decretos N° 94/002, N° 288/012, N° 203/014, N° 263/015 y N° 89/016, modificativos y concordantes, referentes al pago de obligaciones tributarias de terceros, promoviendo la aceptación de medios de pago electrónico en los comercios más pequeños del país.

Legal

- Se publicó en la página web de Presidencia un Decreto, aún sin numerar, que aprueba el Reglamento de Infracciones y Sanciones aplicable a las empresas que realicen actividades o servicios de transporte fluvial y marítimo de cargas y pasajeros, nacionales o internacionales, de carácter comercial. La encargada de asesorar al Director Nacional de Transporte o en su caso al Ministro de Transporte y Obras Públicas será una Comisión Asesora de Infracciones y Sanciones. Las sanciones leves y/o graves serán aplicadas por el Director mientras que las calificadas como gravísimas serán aplicadas por el Ministro. Las infracciones leves serán pasibles de apercibimiento o multa si correspondiere; las graves serán pasibles de multas que oscilan entre 5.201 UI y 260.000 UI y se podrá llegar incluso a la revocación de la autorización otorgada.
- Fue publicado en la página Web de Presidencia el Decreto N° 432/018, que fijó el valor de la unidad reajustable (UR) y el valor de la unidad reajustable de alquileres (URA) correspondientes al mes de noviembre de 2018 en $ 1.095,32 y $1.088,97, respectivamente.

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

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

© 2019 KPMG Sociedad Civil, sociedad civil uruguaya y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), una entidad suiza. Derechos reservados