

CONSULTA N° 6.494

SOCIEDAD QUE OPERA EN URUGUAY BAJO RÉGIMEN PUERTO LIBRE – IRAE – DIFERENCIAS CAMBIARIAS AFECTADAS A SU ÚNICA ACTIVIDAD – EXONERACIÓN.

Una sociedad contribuyente del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) que opera en Uruguay bajo el régimen de puerto libre, quedando todas sus rentas comprendidas en el literal I) del artículo 52° del Título 4 T.O. 1996, consulta respecto a si las diferencias cambiarias originadas por los activos locales en moneda extranjera afectadas a su única actividad, se consideran alcanzadas por el citado régimen, por ende, exoneradas.

En suma, pregunta, si dado que todas las rentas de la empresa se encuentran exoneradas al amparo del mencionado literal, también todas las diferencias de cambio que obtiene la empresa de sus activos afectados a la generación de dichas rentas exentas, quedan comprendidas en la exoneración, específicamente las diferencias de cambio originadas en saldos de disponibilidades, depósitos locales en moneda extranjera y deudores locales en dólares, entre otros activos locales.

Adelanta opinión, que en la medida que tiene exoneradas todas las rentas por el citado literal I), en virtud de que la única actividad desarrollada es la venta de mercaderías extranjeras en tránsito o depositadas en un exclave y las mismas no tienen por destino el territorio aduanero uruguayo o, las que lo tengan, no superan en el ejercicio el 5% del total de sus ventas, quedan también exoneradas todas las diferencias de cambio que obtiene la empresa derivadas de sus activos locales afectados a la generación de dichas rentas. A tales efectos, señala los pronunciamientos establecidos en las Consultas N° 629 de 03.03.977 (Bol. N° 58), N° 6.009 de 10.07.017 (Bol. N° 530) y N° 6.333 de 09.11.020 (Bol. N° 570).

Asimismo, consulta que ocurriría en caso de que, en algunos ejercicios, las enajenaciones destinadas al territorio aduanero nacional superasen el 5% del monto total de las ventas de las mercaderías en tránsito o depositadas en los exclaves. Se señala, que de acuerdo a la última reforma establecida por la Ley N° 19.149 de 24 de octubre 2013 “si se superase el límite” del 5% mencionado “la exoneración será aplicable exclusivamente a las operaciones con mercaderías no destinadas al territorio aduanero nacional”. Atento a lo expuesto, entiende que, de superarse el porcentaje previsto, todas las ventas al territorio aduanero nacional quedarían gravadas, y no sólo las que superen el mencionado 5%.

Bajo esta hipótesis (las ventas locales superan el 5% mencionado), se presentarían las siguientes situaciones con sus respectivos efectos para el IRAE:

- A. Diferencia de cambio por deudores del exterior: el compareciente entiende que la diferencia de cambio originada por operaciones exoneradas en función del literal I) del artículo 52° del Título 4 del T.O. 1996, por las ventas al exterior, no serían rentas gravadas, conforme lo expuesto.
- B. Diferencia de cambio por deudores locales: las diferencias de cambio originadas por las ventas a territorio aduanero nacional, es decir, los deudores por ventas locales, al no quedar comprendidos en la exoneración mencionada, quedarían alcanzadas por el IRAE.
- C. Diferencia de cambio de otros activos locales: en la medida que la empresa cuente con dos tipos de rentas, gravadas y no gravadas por no cumplir con los límites fijados por la citada exoneración, se debe entender que los activos no generados directamente por una u otra actividad, deben catalogarse como activos “indirectos” a ambas operativas, lo que presenta la dificultad de cómo imputar las diferencias de cambio generadas por las mismas.

Atento a ello, a los efectos de imputar las diferencias de cambio generadas por los activos “indirectos” (como pueden ser caja en moneda extranjera y bancos en moneda extranjera, entre otros,) propone aplicar a dicha diferencia el porcentaje de ventas a territorio aduanero nacional respecto al total de las ventas en el ejercicio fiscal.

En suma, se solicita que esta Administración se expida sobre los siguientes puntos:

1. Que al tener la empresa como única actividad la prevista en el literal I) del artículo 52° del Título 4 T.O.1996, y, por tanto, todas sus rentas exentas de IRAE, también quedan exentas por accesoriedad todas las diferencias de cambio ganadas que se originen en dichas operaciones.
2. Que en caso de que se supere el 5% de las ventas locales respecto al total de las ventas, todas las rentas derivadas de la enajenación de mercaderías a territorio aduanero nacional quedarán gravadas por IRAE.
3. Que todas las diferencias de cambio originadas, por los deudores locales y por los activos indirectamente afectados a la operativa local (como los ya citados), en este último caso determinadas en relación a las ventas gravadas respecto de las ventas totales, quedarán alcanzadas por IRAE.

Las consultas efectuadas por el contribuyente serán respondidas por su orden:

1. En el entendido que la consultante cumpliría con las condiciones establecidas en el literal I) del artículo 52° del Título 4 T.O. 1996, esto es que las actividades sean desarrolladas en su totalidad desde el exterior o en algunos de los mencionados exclaves y se trate de mercadería extranjera que no tenga por origen ni destino el territorio aduanero nacional o incluso teniendo dicho destino no supere el límite previsto en la citada disposición, tendrá el 100% de sus rentas exoneradas de IRAE. Por tanto, esta Comisión de Consultas considera que las diferencias de cambio provenientes de actividades exoneradas en su totalidad, no se encuentran gravadas por IRAE, criterio sostenido en las Consultas N° 6.009 y N° 6.333.
2. Se comparte la opinión del consultante, en la medida que la citada norma en su inciso final establece que, "Si se superase el límite a que refiere el inciso anterior, la exoneración será aplicable exclusivamente a las operaciones con mercaderías no destinadas al territorio aduanero nacional".
3. En la medida que las diferencias de cambio ganadas, no se generen por actividades totalmente exoneradas, las generadas por los saldos de Disponibilidades (Caja/Banco) en plaza, son 100% de fuente uruguaya por lo que se encuentran gravados en su totalidad.

24.02.025 – La Directora General de Rentas, acorde.

Fecha de publicación Web: 25 de abril de 2025.