

CONSULTA N° 6.644

SOCIEDAD NO RESIDENTE SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN URUGUAY - GESTIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE CONTENIDOS DIGITALES - IVA - IRNR - TRATAMIENTO TRIBUTARIO.

Una sociedad domiciliada en Brasil, sin establecimiento permanente en Uruguay, dedicada a la gestión y distribución de contenidos digitales, en particular libros digitales y audiolibros, manifiesta que para llevar a cabo su negocio en Brasil, compra a determinadas editoriales los derechos de edición de libros digitales, a cambio de un porcentaje de los ingresos que obtiene con su comercialización.

Una vez adquiridos los derechos de uso de libros digitales, expresa que realiza dos tipos de negocios:

a) Cesión definitiva de los derechos de uso de libros digitales a empresas proveedoras de servicios de *streaming* y de datos y segmentos similares -que denomina empresas asociadas- para que estas a su vez los cedan definitivamente a sus propios clientes, en forma separada o dentro de los planes mensuales que tengan contratados.

b) Cesión definitiva de los derechos de uso de los libros digitales a usuarios directos de su plataforma, quienes pueden descargarlos desde la plataforma a cambio de un determinado precio por libro o una suscripción que les permita descargar una determinada cantidad de libros al mes.

Manifiesta que se encuentra en un proceso de expansión en Latinoamérica y que replicará el esquema de negocio referido anteriormente en Uruguay. En ese sentido, consulta el tratamiento tributario frente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR) aplicable a ambas modalidades de contratación.

Adelanta opinión en el sentido que:

- A) La venta de libros digitales se encuentra exonerada de IVA, incluyendo la licencia de uso por un período o a perpetuidad y la cesión total de sus derechos de uso y explotación, en función a lo dispuesto por el artículo 40° bis del Decreto N° 220/998 de 12.08.998.
- B) En el caso que las empresas asociadas en nuestro país cedan los derechos de uso de los libros digitales a sus clientes, cobrando un precio adicional, al tratarse de un producto perfectamente identificable y separable del servicio de streaming y datos que les prestan a sus clientes, deberán discriminarlo en la factura, no estando gravado por IVA el referido precio adicional.
- C) En lo que tiene que ver con el IRNR, estará sujeta a retención a la tasa del 10% sobre los pagos que reciba de las empresas asociadas por la cesión de los derechos de uso de los libros digitales en virtud de lo dispuesto en el artículo 12° del Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) entre Uruguay - Brasil. En los casos en que ceda los derechos de uso a sus usuarios directos (no clientes de empresas asociadas), debería inscribirse ante la DGI como contribuyente del IRNR y pagar este impuesto directamente.

IVA:

El literal H) del numeral 1) del artículo 38° del Título 10 del T.O. 2023 (antes artículo 19° del mismo Título en el T.O. 1996), establece:

“Exoneraciones.- Exonéranse:

- 1) *Las enajenaciones de:*

(...)

H) Diarios, periódicos, revistas, libros y folletos de cualquier naturaleza, con excepción de los pornográficos. Estará asimismo exento el material educativo. El Poder

Ejecutivo determinará la nómina de los artículos comprendidos dentro del material educativo”.

A los efectos de la consideración de lo que se entiende por “libro” el artículo 3° de la Ley N° 15.913 de fecha 27 de noviembre de 1987, en redacción dada por el artículo 296° de la Ley N° 20.212 de 6 de noviembre de 2023, “Ley del Libro”, dispone lo siguiente:

“(Definición). Se entiende por libro toda obra científica, artística, literaria o de cualquier otra índole que constituye una publicación unitaria en uno o varios volúmenes, tomos o fascículos, contenida en cualquier soporte susceptible de lectura, percepción auditiva o táctil o de cualquier otra naturaleza, existente o a crearse en el futuro”.

Por su parte el artículo 1° del Decreto N° 265/989 de fecha 06.06.989 establece:

“Entiéndese por “publicación unitaria”, referida por el artículo 3° de la Ley N° 15.913, aquella que contiene un número indeterminado de páginas impresas y encuadernadas por cualquier procedimiento apto para asegurar su integridad”.

El inciso primero del artículo 40° bis del Decreto N° 220/998 dispone:

“Diarios, periódicos, revistas y libros.- Se consideran comprendidos en el literal H) numeral 1) del artículo 19 del Título que se reglamenta los diarios, periódicos, revistas y libros editados en formato electrónico, incluyendo la licencia de uso por un período o a perpetuidad y la cesión total de los derechos de uso y explotación de los referidos bienes. No quedan incluidos los dispositivos de lectura electrónica”.

Con lo cual, se comparte que la exoneración del IVA alcanza únicamente a los libros digitales, comprendiendo ya sea la cesión de uso o la descarga de los mismos.

IRNR:

De acuerdo a lo manifestado por el consultante, se prevén realizar dos tipos de negocios en Uruguay, con lo cual la respuesta se realizará teniendo en cuenta cada uno de ellos.

- 1) “Cesión definitiva de los derechos de uso de libros digitales a empresas proveedoras de servicios de streaming y de datos y segmentos similares -que denomina empresas asociadas- para que estas a su vez los cedan definitivamente a sus propios clientes, en forma separada o dentro de los planes mensuales que tengan contratados”.*

Corresponde analizar el Convenio para evitar la Doble Imposición entre Uruguay y Brasil (Ley N° 20.009 de fecha 7 de diciembre de 2021), a los efectos de categorizar la renta correspondiente a los pagos realizados por las empresas asociadas en nuestro país a la consultante.

Las rentas por las que se consulta, pagos recibidos por la comercialización de derechos de uso sobre libros digitales constituyen utilidades empresariales comprendidas en el artículo 7° del referido CDI.

No obstante, el apartado 5 del citado artículo 7° dispone:

“Cuando las utilidades comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros Artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente Artículo”.

Con lo cual, corresponde analizar si los pagos quedan comprendidos en el artículo 12° del mencionado CDI relativo a regalías, en cuyo caso primará dicha disposición. El citado artículo 12° establece:

“1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichas regalías también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación, de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de las regalías es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 15 por ciento del importe bruto de las regalías procedentes del uso o la concesión de uso de marcas.

b) 10 por ciento del importe bruto de las regalías en los demás casos.

3. El término “regalías”, en el sentido de este Artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, o las películas o cintas para su difusión televisiva o radial, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

(...)

5. Las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de las regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o base fija en relación con el cual se haya contraído la obligación del pago de las regalías, y tales regalías son soportadas por el citado establecimiento permanente o base fija, dichas regalías se considerarán procedentes del Estado en que esté situado el susodicho establecimiento permanente o base fija”.

De acuerdo a lo manifestado por el consultante, el pago que recibiría sería en contraprestación por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre productos digitales, que le conferirían a las empresas asociadas el permiso a explotar los referidos derechos en nuestro país por lo que el mismo verificaría la definición de regalías incluida en el apartado 3.

Por lo tanto, conforme a lo establecido en el artículo 12°, el impuesto de las regalías procedentes de Uruguay conforme al apartado 5, cuyo beneficiario efectivo sea un residente de Brasil, no podrá exceder el 10% del importe bruto de las mismas.

A efectos de poder aplicar la tasa reducida en el IRNR, el responsable deberá cumplir por lo dispuesto en el Decreto N° 323/012 de fecha 03.10.012 y la Resolución DGI N° 2.456/012 de fecha 25.10.012.

2) “Cesión definitiva de los derechos de uso de los libros digitales a usuarios directos de su plataforma, quienes pueden descargarlos desde la plataforma a cambio de un determinado precio por libro o una suscripción que les permita descargar una determinada cantidad de libros al mes”.

En este punto vale precisar que si bien el consultante expresa que habría una “cesión definitiva de los derechos de uso”, esta Comisión de Consultas entiende que se trataría de pagos en concepto de la utilización de contenidos digitales para el propio uso y disfrute de los clientes, y no con fines de explotación.

El apartado 3 del artículo 12° del CDI citado define a las regalías como “...las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias...”.

La disposición solo refiere a los pagos por el uso, o la concesión de uso, del derecho de autor que pudiere recaer sobre los libros digitales. En ese sentido, cuando el pago habilita a quien adquiere los referidos derechos de autor a explotar comercialmente o difundir los contenidos protegidos, constituye una regalía; pero no comprende a los pagos por la mera descarga para fines personales o de consumo de los libros digitales.

Con lo cual, en este caso no estaríamos en presencia de regalías conforme al artículo 12]° del CDI, por lo que será de aplicación el artículo 7° relativo a utilidades empresariales.

En aplicación del mencionado artículo, las utilidades de una empresa de Brasil, pueden someterse a imposición en nuestro país en la medida que la empresa realice su actividad en Uruguay por medio de un establecimiento permanente (EP) situado en él.

De acuerdo a lo manifestado por la consultante la empresa no configura un EP en nuestro país, con lo cual, la potestad conforme al CDI sería exclusiva de Brasil. En consecuencia, las citadas rentas no podrán ser gravadas por el IRNR en nuestro país.

06.06.025 – El Director General de Rentas.

Fecha de publicación Web: 5 de julio de 2025.