

CONSULTA N° 6.711

EMPRESA QUE CONTRATA PROGRAMADORES NO RESIDENTES FUERA DE LA RELACIÓN DE DEPENDENCIA – IRNR – TRATAMIENTO TRIBUTARIO.

Una empresa manifiesta tener parte de sus rentas exentas del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) en aplicación del literal S, del artículo 66° del Título 4 T.O. 2023 y la otra parte gravada por dicho tributo, por la actividad de reventa de licencias de software.

Para desarrollar la actividad exonerada contrata fuera de la relación de dependencia a parte de sus programadores que se localizan en el exterior de nuestro país y consulta acerca de su obligación de actuar como agente de retención del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR). Indica que dichos servicios están directamente vinculados con la obtención de rentas exoneradas de IRAE, formando parte del costo directo de las actividades exoneradas.

Adelanta opinión en el sentido que no sería aplicable retención de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 21 del Decreto N° 149/007 del 26.04.007, argumentando que si bien la empresa obtiene ingresos gravados por el IRAE derivados de la reventa de licencias, los programadores no participan en dicha actividad, sino que los servicios prestados por los programadores integran exclusivamente el costo de los servicios exonerados del IRAE.

Esta Comisión de Consultas no comparte el criterio adelantado por la consultante por la siguiente fundamentación.

El artículo 7° del Título 8 del T.O. 2023 establece que se considerarán rentas de fuente uruguaya las rentas provenientes de servicios técnicos prestados desde el exterior, fuera de la relación de dependencia, a contribuyentes del IRAE, en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en el impuesto. Hecho que en este caso se verifica.

A su vez, se facultó al Poder Ejecutivo a establecer el porcentaje de renta que se considera de fuente uruguaya, cuando las rentas por servicios técnicos se vinculen total o parcialmente a rentas no gravadas por el IRAE, facultad que fue ejercida por el artículo 11 del Decreto N° 149/007, estableciendo que:

“Artículo 11.- (Fuente uruguaya).- Estarán alcanzadas por este impuesto las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados y derechos utilizados económicamente en la República.

Asimismo se consideran de fuente uruguaya:

- 1) las rentas obtenidas por servicios de carácter técnico prestados desde el exterior, fuera de la relación de dependencia en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, a contribuyentes de dicho impuesto, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.*

(...)

Cuando los servicios a que refieren los apartados I) y II) estén sustancialmente vinculados a la obtención de rentas no gravadas por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas por parte del usuario de los mismos, la renta de fuente uruguaya se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 21 del presente Decreto”.

Entonces, el citado artículo establece el criterio a considerar para determinar la renta de fuente uruguaya de los servicios técnicos contratados en el exterior:

“Artículo 21°.- (Rentas vinculadas a actividades internacionales).

(...)

Cuando los usuarios de los servicios referidos en los apartados I) y II) del artículo 11 del presente Decreto, obtengan ingresos parcialmente gravados por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, la renta de fuente uruguaya se determinará de la siguiente manera:

a) En caso de tratarse de servicios que constituyan el costo de su actividad, la renta de fuente uruguaya será de un 5% (cinco por ciento) del ingreso total, siempre que los ingresos gravados por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas que genere el usuario por dicha actividad no supere el 10% (diez por ciento) del total de ingresos generados por la misma.

b) En los restantes casos, la renta de fuente uruguaya será de un 5% (cinco por ciento) del ingreso total, siempre que los ingresos gravados por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas que el usuario de tales servicios haya obtenido en el ejercicio anterior, no superen el 10% (diez por ciento) de sus ingresos totales en el mismo lapso.

En caso que el prestatario no obtenga ingresos gravados, se considerará que los servicios mencionados son íntegramente de fuente extranjera”.

Los servicios contratados por la consultante asociados a la actividad exonerada quedan incluidos en la extensión de fuente establecida en el artículo 11 mencionado, ya que se vinculan a la obtención de rentas comprendidas en el IRAE y cumplirían con los extremos previstos en el literal a) del artículo 21 antes citado.

Cabe destacar que la consultante no cumple con el inciso final del artículo 21 mencionado, por tener parte de sus rentas gravadas por IRAE.

Por lo tanto, la consultante deberá actuar como responsable del IRNR, por aplicación de los artículos 26 y siguientes del Decreto N° 149/007 y en los casos que los servicios se vinculen inequívocamente a la obtención de las rentas exoneradas, la renta de fuente uruguaya se calculará como el 5% de los servicios contratados.

18.03.025 – El Director General de Rentas, acorde.

Fecha de publicación Web: 20 de mayo de 2025.