



CONSULTA DGI N° 5.778

Transporte Internacional de cargas marítimo, aéreo y terrestre, empresa de intermediación en – Reventa de fletes – Retenciones – IRAE – IVA – IRNR – IP – Tratamiento tributario.

Una sociedad anónima uruguaya, cuya actividad consiste en la intermediación en el transporte internacional de cargas, tanto marítimo, aéreo como terrestre, realiza tres consultas vinculadas con su actividad.

En primer lugar, consulta el tratamiento fiscal a aplicarse en relación al Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de las actividades desarrolladas por la empresa. En especial se consulta si el tratamiento otorgado a efectos del IRAE y del IVA de las rentas obtenidas por las compañías que efectivamente prestan los servicios de fletes, es igualmente aplicable a la agencia que revende dichos fletes, pero que no es la prestadora original de los mismos, como es el caso de la consultante.

Adelanta opinión en cuanto al IRAE, de que para los fletes marítimos y aéreos de exportación es aplicable el literal B) del artículo 52 del Título 4 del TO1996. Mientras que para los fletes terrestres, en virtud del artículo 7 del Título 4 citado, estarán gravadas las rentas correspondientes a la actividad realizada en el país, esto es, vinculado al tramo del transporte en territorio uruguayo. En cuanto a los fletes de importación, al no estar incluidos en lo dispuesto en los literales A) o B) del artículo referido, sostiene estarán gravados en su totalidad.

Se comparte parcialmente la opinión del consultante. En efecto, esta Administración ya se expidió sobre el tratamiento tributario a dar a la reventa de fletes en el ámbito del IRAE en Consulta N° 5.426 de 24.06.011 (Bol. 457), la cual se transcribe parcialmente a continuación:

“

3) Reventa de fletes

Se consulta si el tratamiento otorgado a efectos del IRAE y del IRNR de las rentas obtenidas por las compañías que efectivamente prestan los servicios de fletes..... es igualmente aplicable a la agencia que revende dichos fletes, pero que no es la prestadora original de los mismos...

En lo referente al aspecto espacial, el tema ya fue tratado en Consultas N° 4.860 y N° 3.722 (Bol. 315) donde se contestó que por la actividad de reventa de fletes se generan rentas de fuente uruguaya comprendidas en el tributo, "por lo que la totalidad de la renta se considera de fuente uruguaya".

No obstante, debe tenerse presente la Consulta N° 5.298 (Bol.441), en la cual se entendió que a una empresa -que no es compañía de navegación- que revende fletes marítimos de exportación, le resulta aplicable el literal B) del artículo 52 del Tít. 4 TO 96.

.....”



Cabe señalar además que el artículo 785° de la Ley N° 18.719, de 27 de diciembre de 2010, sustituyó el literal B), incluyéndose al texto legal original las rentas correspondientes a fletes aéreos para el transporte de bienes al exterior, no incluidas en la exoneración del literal A).”

En consecuencia, la reventa de fletes, sean éstos de exportación o de importación, generan rentas de fuente uruguaya en su totalidad, encontrándose exentos solamente los fletes de exportación marítimos o aéreos, en virtud de lo dispuesto por el literal B) del artículo 52 del Título 4 del TO 1996; los restantes fletes no incluidos en dicha disposición se encontrarán gravados en su totalidad.

Respecto al IVA, el consultante entiende que los fletes de exportación son considerados en su totalidad como exportación de servicios. En lo relativo a los fletes de importación, considera que es necesario discriminar el precio correspondiente al tramo recorrido en el territorio nacional, siendo aplicable para los fletes aéreos la Resolución DGI N° 230/1980 de 21.08.980 la cual estableció un ficto para determinar los fletes gravados con IVA (3% del importe total de los fletes), mientras que para los fletes marítimos o terrestres, deberá estimarse el tramo recorrido en territorio nacional para determinar la proporción del flete comprendido en el impuesto.

Se comparte la opinión del consultante. En efecto, esta Administración ya se ha expedido respecto al tratamiento tributario frente al IVA de los fletes de exportación e importación, en Consultas N° 4.860 de 18.02.008 (Bol.417) (Punto 5 relativo a la deducción del IVA de compras) y N° 3.722 de 06.08.999 (Bol.315). En esta última consulta se aclara que la reventa de fletes, como es el caso del consultante, tendrá con respecto a éste el mismo tratamiento tributario frente al IVA que para el transportista.

En segundo lugar, se consulta si la empresa consultante debe actuar como agente de retención de las empresas del exterior, cuando las mismas no constituyan establecimiento permanente. En este caso, se consulta por los impuestos y montos a retener. Asimismo se consulta como aplicar las mismas, cuando exista un CDI.

Por las rentas pagadas o acreditadas a contribuyentes del IRNR originadas en actividades comprendidas en el literal A) del artículo 2° del Título 8 del TO 1996 (rentas empresariales), el literal a) del artículo 26° del Decreto N° 149/007 designa agente de retención a los sujetos pasivos del IRAE.

El monto imponible de la citada retención, tal como lo dispone el literal A) del artículo 20° del mismo Decreto, está constituido por el total de los ingresos de fuente uruguaya.

Por su parte el artículo 27° del Decreto N° 149/007, establece que la retención se determina aplicando la tasa del 12%, a la suma del monto acreditado o pagado más la retención correspondiente, sin tomar en cuenta el IVA.

En lo referente al IVA, en tanto el flete realizado en el país se encuentra alcanzado por el impuesto, ya que se trata de una actividad empresarial, la empresa del exterior se constituye en contribuyente del IVA en virtud del literal d) del artículo 1° del Decreto N° 220/998, con la redacción dada por el artículo 1° del Decreto 207/007 de 18.06.007.

La empresa consultante está designada agente de retención del tributo según dispone el inciso primero del artículo 4° del Decreto N° 220/998. A los efectos de determinar el monto gravado, se considera, en caso de no estar discriminado el impuesto, que el precio incluye el impuesto, según lo dispone el inciso segundo del artículo citado.



En cuanto al Impuesto al Patrimonio, si la consultante es deudora de la empresa del exterior, está designada agente de retención del citado tributo, tal como lo dispone el último inciso del artículo 1º del Título 14 del TO 1996. De acuerdo a lo establecido en el artículo 45 del mismo Título, la alícuota aplicable será el 1,5%. El monto imponible, es el monto del crédito del sujeto pasivo, tal como lo establece el artículo 29º del Decreto N° 600/998 de 21.09.988.

En resumen, la consultante se encuentra designada agente de retención del Impuesto al Patrimonio, el IRNR y del IVA, determinando las retenciones de la forma ya señalada.

Por su parte, en caso de existir un Convenio de Doble Imposición, deberá estarse a lo establecido en el mismo. Estos acuerdos no alcanzan al IVA en lo que respecta a evitar la doble imposición, por lo que respecto de este impuesto no tienen consecuencias.

Cabe agregar, que de acuerdo a lo dispuesto por el Decreto N° 323/012 de 03.10.012, la consultante deberá efectuar las retenciones de los tributos aplicando la tasa general vigente, salvo que el contribuyente acredite la aplicación de un CDI. Para ello, se deberá obtener un certificado de residencia fiscal expedido a tal efecto por la autoridad competente del otro Estado contratante o su representante autorizado. La información que deberá constar en el citado certificado se encuentra establecida por la Resolución DGI N° 2.456/2012 de 25.10.012.

En tercer lugar, se consulta el caso de una empresa naviera extranjera, cuyo país de origen no tiene reciprocidad con nuestro país en cuanto a la exoneración de las rentas. Se señala que actúa en nuestro país a través de agencia. La operativa consiste en que la empresa del exterior factura sus servicios y la agencia cobra por cuenta y orden de la misma. Se consulta si corresponde que la agencia actúe como agente de retención.

No se dispone de suficiente información para establecer si se está actuando a través de un EP o no. A los efectos de establecer esto, la consultante deberá estar a lo dispuesto por el artículo 10 del Título 4 del TO 1996

30/01/15 – El Director General de Rentas.