



TRIBUTARIO

TRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA

AGOSTO 2020

En Uruguay los servicios de transporte tuvieron sus particularidades tributarias, el transporte terrestre de carga, según el análisis resulta que ha tenido un cambio profundo en cuanto a regulación desde el año 2001 y precisamente en el año 2003 se introdujeron nuevas normativas que ayudaron a regular un poco más la actividad.

Como todos podemos imaginar, el transporte terrestre de carga implica un contrato por el cual una persona se obliga a trasladar mercaderías de un lugar a otro a cambio de un precio.

Para que una empresa de transporte se clasifique como transportista profesional de carga, de acuerdo al Art. 270 de la Ley 17.296, se deben dar las siguientes condiciones:

- que se trate de un servicio por vía terrestre, nacional o internacional que tenga carácter oneroso y que se realice en forma habitual y principal
- Que el servicio sea prestado a terceros
- Que el vehículo utilizado para el transporte tenga una capacidad mayor a 3500 kg
- Están inscriptos en el registro especial del Ministerio de Transporte y Obras Públicas
- Que los vehículos posean un distintivo de identificación o una placa adicional en su matrícula
- Que sus vehículos cuenten con el certificado de aptitud técnica vehicular
- Estén al día con DGI y BPS

Cabe aclarar que todos los vehículos que sean propiedad de una empresa profesional de transporte terrestre de carga debe llevar el distintivo o la placa adicional en su matrícula sin importar la capacidad de carga que posea (menor a 3.500 Kg), sin embargo para poder acceder a la misma, dicha empresa debe poseer por lo menos un vehículo con carga superior a 3500 kg. **Este requisito deja afuera a muchas empresas que se dedican al transporte de carga y que por no poder estar inscriptos en el registro y ser catalogada como transportistas profesionales de carga no pueden acceder a los beneficios impositivos que esta actividad presenta.**

Tratamiento del IVA

El artículo 4 de la ley 17,615 del 30 de diciembre de 2002, señala que los transportistas terrestres profesionales de carga deberán tributar perceptivamente el IVA y el IRAE. Cabe aclarar que de acuerdo a esta reglamentación quedan excluidos de las exoneraciones previstas en el literal E artículo 52 del Título 4 del TO de 1996 y también del literal D del artículo 20 del título 10 el TO de 1996.

Tenemos que el transporte terrestre profesional de carga se encuentra gravado con IVA a la tasa básica como regla general, salvo el transporte de leche que se encuentra a la tasa mínima de acuerdo a lo establecido por el artículo 101 del decreto 220/998.

En el artículo 5 del Título 10, expresa sobre el principio de territorialidad para el IVA, establece que están gravadas las prestaciones de servicios realizados en territorio nacional y que no lo están las exportaciones de servicios que establezca el poder ejecutivo. Esta facultad fue ejercida por el poder ejecutivo en el artículo 34 del decreto 220/998 reglamentario del IVA y en el numeral uno de este mismo artículo se determinó que los fletes internacionales para el transporte de bienes al exterior de la República estarán comprendidos dentro de lo que sería la exportación de servicios.

Visto esto tenemos que analizar el tema dependiendo si se trata de fletes de importación o fletes de exportación o si se trata de la reventa de Fletes.

Fletes de importación

El flete realizado desde el exterior a territorio nacional está gravado por IVA a tasa básica sólo por el tramo realizado en territorio nacional en virtud del principio de territorialidad el tramo realizado desde el exterior al país no se encuentra gravado. Es aquí donde tenemos que determinar qué parte del flete es en el exterior y que parte del flete es en territorio nacional, la norma no establece una forma ficta de determinación de renta mediante la cual poder aplicar la tasa del IVA, como si se da en el caso del transporte aéreo, por lo que la determinación del trayecto en territorio nacional será necesaria a los efectos de contar con la proporción para determinar el monto imponible gravado por IVA.

Fletes de exportación

El flete de exportación es aquel originado en el territorio nacional que tiene como destino el exterior, ya sea que nos encontramos frente a una empresa extranjera sin Establecimiento Permanente o una empresa uruguaya, las mismas se encontrarán gravadas por IRNR o IRAE respectivamente y por lo tanto gravada por IVA en virtud del artículo 6 del título 10 del TO de 1996 y el artículo 1 del decreto 220/998, Lit. a) y d), debemos mencionar que el artículo 34 del decreto 220/998 establece una lista taxativa de lo que se considera "exportación de servicios" sin que exista una norma que defina el concepto del término.

En el numeral 1 del mencionado artículo se estableció que se encuentran dentro del concepto de exportación de servicios: "los fletes para el transporte de bienes al exterior de la República incluido el servicio desarrollado en el exterior, en tanto constituya una única prestación y los fletes de bienes a los recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y zonas francas, y los servicios de transporte prestados en territorio aduanero nacional en relación a mercaderías manifestadas en tránsito aduanero"

Debemos apreciar que cuando el artículo habla de fletes refiere a cualquiera de los medios de transporte, ya sea aéreo, marítimo o terrestre, por otro lado cuando habla de transporte de bienes lo hace en el sentido amplio, es por eso que en la consulta 2193 se entendió que comprende también a cartas documentación todo tipo de correspondencia y no sólo a mercaderías. Es necesario aclarar como lo señala en el numeral del artículo 34 que establece que flete debe constituir una única prestación para considerarse una exportación de servicios, en cambio si el flete fuera fraccionado en dos tramos, uno de los cuales fuera sólo en territorio nacional, al no ser una única prestación no estaríamos frente a una exportación de servicios, aunque posteriormente en otro tramo se dirija al exterior. Esto quiere decir que un servicio al exterior, dividido o fraccionado en dos tramos o más, pasa a estar gravada la parte que se desarrolla en territorio nacional. Otro punto a mencionar es que el mismo artículo deja fuera los fletes a los depósitos aduaneros portuarios por lo que no se consideran exportación de servicios.

Luego menciona los servicios de transporte prestados en territorio aduanero nacional y acá se distingue y sólo nombra a mercaderías y ya no dice "bienes", siempre que las mismas sean manifestadas en tránsito aduanero.

Reventa de fletes

Partimos de la consulta 3.722 realizó ante la DGI, donde se estableció que la reventa de esos fletes tiene el mismo tratamiento que se aplica a las empresas transportistas. Las empresas que se dedican a la reventa de fletes lo que hacen es compran y venden fletes internacionales cobrando una diferencia que surge del precio pagado y he cobrado por dicho flete.

Un punto a mencionar es el caso de los agentes de retención que menciona el artículo 4 del decreto 220/998, establece que son agentes de retención quienes paguen o acrediten retribuciones por servicios gravados a personas jurídicas del exterior que no actúen en el país por medio de Establecimiento Permanente siempre que se trate de fletes de importación, ya que en los fletes de exportación la tasa de IVA es cero y por lo tanto no habría retención.

Análisis de la liquidación del IVA

Como mencionamos el transporte terrestre de carga tiene ciertas particularidades que se deben tener presentes al momento de liquidar el impuesto. En el inciso 6to. del artículo 9 del título 10 del TO de 1996, con la redacción del artículo 424 de la ley 15.903, se estableció que las empresas de transporte terrestre de carga no tendrán en cuenta la prestación de servicios realizadas fuera del país a los efectos de proporcionar el impuesto incluido en sus compras de bienes y servicios. Esto implica que las empresas omitiran el recorrido prestado fuera del país. Esta forma de liquidar es más beneficioso para el sector, si vemos que considerar los fletes fuera del país para proporcionar IVA de compras, la proporción de IVA de compras deducible quedaría menor.

Esto se aplica para los fletes de importación ya que en los de exportación el IVA compras afectados directa o indirectamente a estas ventas se pueden deducir en su totalidad

Otro punto a analizar es el caso del IVA gasoil, el artículo 2 de la Ley 17.615 establece:

“él IVA a incluido en las adquisiciones de gasoil sólo podrá ser deducido por lo siguientes contribuyentes de dicho tributo:

a) Transportistas terrestres profesionales de carga inscritos en el registro a que refiere el artículo 270 de la ley 17,296

b) Productores agropecuarios

c) Quienes intermedien en la compraventa de gasoil En todos los casos impuesto deberá corresponder adquisiciones destinadas a integrar el costo de las operaciones gravadas con IVA en suspenso o de exportación correspondientes a las actividades propias de los giros son parados...”

Pero este beneficio tiene un tope que fue establecido en el artículo cinco del decreto 62/003 y se establece que para las empresas transportistas terrestres de carga ese tope es de un 9.53% del monto de la facturación total de fletes gravados y de exportación, prestados en territorio nacional y realizados con unidades propias, excluido el propio puesto.

Otro asunto a considerar son los peajes que abonan estas empresas, en el artículo 7 del decreto 62/003, otorga una deducción adicional en su liquidación del IVA de un 40% del monto de los peajes abonados, excluido el propio impuesto y efectivamente transitados o a transitarse en la República.

En conclusión, siempre que se cumpla con las normas formales de documentación, por el concepto de peaje tendremos para el IVA una doble deducción: por un lado el IVA compras incluido en la factura y por otro el 40% del monto de los peajes.

Retención de IVA

Para el caso de las empresas uruguayas, se designaron como responsable por obligaciones tributarias de terceros a quienes sean deudores de empresas transportistas profesionales de carga.

Por un lado están los responsables que nombra el artículo 9 del decreto 62/003 con la redacción dada por el artículo primero del decreto 331/003.

a) Quienes desarrollen alguna de las siguientes actividades: fabricación de aceites comestibles, frigoríficos, mataderos, industria molinera del trigo, industria molinera de arroz, ingenios azucareros, venta al por mayor de combustibles, construcción de obras viales y exportación de productos forestales.

b) El Estado, los organismos comprendidos en el artículo 220° de la Constitución de la República y los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado. Este literal no incluye a los Gobiernos Departamentales.-

c) Fabricantes e importadores de cervezas y bebidas sin alcohol.

También se constituirán en responsables por el pago de obligaciones tributarias de terceros, quienes estando comprendidos en los literales que anteceden contraten las referidas prestaciones por interpuestas personas. En tal hipótesis, dichas personas asumirán a su vez la misma responsabilidad.

Lo responsables que enumera el artículo 1 del decreto 62/003 deberán liquidar y pagar el 60% del IVA incluido en el precio del servicio de transporte referido, la retención será del 70% para el caso de los fabricantes importadores de cervezas y bebidas sin alcohol que sean deudores de empresas transportistas.

En el artículo 3 del decreto 173/003 se designa responsable por obligaciones tributarias de terceros a: "Inclúyase en el régimen de responsables establecido en el Capítulo II del Decreto N° 62/003, de 13 de febrero de 2003, a:

a) Las industrias molineras del arroz que sean deudores por compras de arroz.

b) Los frigoríficos y mataderos que sean deudores por compras de bovinos y ovinos.

c) Los fabricantes de aceites comestibles que sean deudores por compras de oleaginosos.

d) Las industrias molineras del trigo que sean deudores por compras de trigo.

e) Los fabricantes de cerveza y los fabricantes de cebada malteada que sean deudores por compras de cebada.

f) Los exportadores de productos forestales que sean deudores por compras de productos forestales.

g) Los ingenios azucareros que sean deudores por compras de caña de azúcar, remolacha azucarera y maíz.

La inclusión de estos responsables operará únicamente cuando los proveedores de los bienes mencionados contraten el servicio de transporte en empresas transportistas terrestres profesionales de carga.

En el caso de las empresas extranjeras que no actúen en el país mediante Establecimiento Permanente que realicen fletes de importación en territorio nacional, el flete realizado en el país se encuentra el gravado por IVA, ya que se incluye en el literal A) del artículo 2 del Título 8 de TO de 1996, y por lo tanto será contribuyente del mismo en virtud del literal d) del artículo 1 del decreto 220/998. Este mismo decreto en su artículo 4 señala que la empresa uruguaya que contrate el flete de importación a la empresa extranjera, debe actuar como agente de retención del IVA por el tramo realizado en territorio nacional.

Para determinar el monto imponible en el caso de no estar discriminado el impuesto en la factura, se entenderá que el precio incluye el impuesto de acuerdo a lo expuesto en el tercer inciso del mencionado artículo. En el caso de que la empresa extranjera realice un flete de exportación, la empresa local que contrate tal flete no deberá retener, ya que se trata de una exportación de servicios por lo que el IVA es cero.

Beneficios en el IVA

Dentro de lo que serían los beneficios en el IVA tenemos el artículo 50 del decreto 220/998 con la redacción dada por el decreto 210/010 que estableció la exoneración en el IVA de las importaciones de equipos nuevos de autotransporte como pueden ser camiones, tractocamiones, Semiremolques, acoplados, estructuras agregadas a estos bienes y las cajas volcadoras para el transporte terrestre profesional de carga para terceros, que realizan las empresas nacionales.

El requisito que tienen que tener para obtener el beneficio además de ser una empresa transportista profesional de carga, es que debe contar con el certificado de necesidad que otorga la Dirección Nacional de Transporte del Ministerio de Transportes y Obras Públicas y obtener un dictamen favorable de la Comisión de aplicación.

Éste decreto también exonera el IVA de las ventas en plaza que realicen los fabricantes de los equipos de autotransporte. Además, se otorgó un régimen de devolución de IVA incluido en las compras en plaza, importaciones de bienes y servicios destinados a la fabricación de dichos equipos.

Un punto importante es que, la franquicia establecidas en el artículo 50 que mencionamos antes, serán aplicables a las instituciones bancarias cuando éstas entreguen bajo la modalidad de contrato de crédito de uso, los equipos de autotransporte mencionados a empresas transportistas terrestres profesionales de carga.

Cuando se importen bien o se adquieran en plaza, para poder tener beneficios de los Art. 50 y 51 del decreto 220/998, las empresas adquirentes o importadoras deberán destinar estos bienes exclusivamente al transporte terrestre de carga para terceros y no se podrán enajenar hasta transcurrido 5 años desde la introducción al país, salvo que exista una expresa autorización del Ministerio de Transporte y Obras Públicas la que se deberá justificar.

IRAE

Ya habíamos mencionado que las empresas que sean transportistas profesionales de carga deben tributar preceptivamente el IVA y el IRAE.

Si nos centramos en la deducción de gastos y en la liquidación del impuesto, el numeral 12 del artículo 42 del decreto 150/07 establece que se pueden deducir los gastos de transporte de carga correspondientes a mercaderías que se importen, exporten o circulen en tránsito, por lo que esta salvedad hace que aquellos gastos de transporte que se realicen el exterior y están exonerados pueden deducirse en la liquidación del IRAE de igual forma.

Si hablamos de beneficios tenemos que ir artículo 53 del Título 4 se exonera las rentas destinadas a la compra de vehículos utilitarios hasta el 40% de la inversión realizada en el ejercicio y el literal d) del artículo 116 del decreto 150/007 una lista taxativa de los vehículos utilitarios dentro de los cuales se incluyó los chasis para camiones, camiones, tractores para remolque, remolque, zorras etc.

Éste artículo señala que las rentas que se exoneren no pueden ser distribuidas y deberán ser llevadas a una reserva cuyo único destino ulterior será la capitalización.

Fletes de importación o exportación

Para determinar la renta de fuente uruguaya en el caso de las empresas nacionales que presten servicios de fletes de importación o exportación, debemos tener en cuenta los tramos realizado dentro del territorio nacional para considerar cuál va a ser la parte que va a quedar gravada por IRAE.

Luego tenemos el literal A) del artículo 48 del Título 4, que establece una forma ficta de liquidación, es opcional para el contribuyente y le permite determinar cuál es la renta de fuente uruguaya, se fija en un 10% del importe bruto de los fletes de carga de los transportes del país al extranjero. Cabe mencionar que si el contribuyente opta por liquidar de esta forma, los fletes de importación no se tomarán en cuenta a los efectos del cálculo del impuesto. En el artículo 52 del título 4 en el literal A), se faculta el Poder Ejecutivo a exonerar a las compañías extranjeras de transporte terrestre a condición de reciprocidad.

Está facultad fue ejercida en el artículo 158 del decreto 150/007, que estableció que si la empresa que realiza el flete es una empresa brasileña con establecimiento permanente en el país, expresamente va a estar exonerada en virtud de que existe reciprocidad con dicho país.

Reventa de fletes

Cómo último punto, debemos considerar el caso de las rentas de fletes internacionales, tributarán IRAE por la totalidad de las rentas, ya que se considera una reventa de fuente uruguaya incluida en la definición de renta empresarial del artículo dos del título cuatro.

Impuesto al Patrimonio

El artículo 1 de la ley 17,191 señala que los vehículos que poseen las empresas transportistas profesionales de carga, que presten servicios para terceros, se consideran activos exentos, siempre que estén matriculados en el país. Exoneración que se aplica específicamente a los camiones, tractocamiones, semiremolques y acoplados.

También a estas empresas se le otorgan los beneficios establecidos en los artículos 15 y 40 del Título 14 de texto ordenado de 1996. Específicamente el artículo 15 del Título 14 se establece que “los bienes muebles del equipo Industrial directamente afectado al ciclo productivo y que se adquieran con posterioridad al 1 de enero de 1988 se computarán por el 50% de su valor fiscal”

El artículo 40 del título 14 establece que “se considerarán activos exentos a los efectos de este impuesto los bienes muebles directamente afectados el ciclo productivo industrial, incorporados a partir del 1 de enero de 1991, siempre que el periodo transcurrido entre el cierre de ejercicio de la incorporación y la fecha de determinación del patrimonio no exceda los cinco años.

A los efectos del cómputo de pasivo los citados bienes serán considerados activos gravados”. Por último, en lo que respecta a la ley 16.906 en su artículo 8, se establece otro beneficio que se aplica a las empresas que brindan servicio de transporte terrestre de carga para terceros, se las exonera del IVA y del IMESI a la importación de los bienes mencionados anteriormente, así como una devolución del IVA incluido en las compras en plaza de dichos bienes.

Impuesto a la Renta de No Residentes

Las empresas extranjeras transportistas de carga, que no posea establecimiento permanente en nuestro país, pueden aplicar un ficto para determinar la renta de fuente uruguaya.

El artículo 13 del Título 8 establece que el porcentaje de fuente uruguaya correspondiente a esta renta es del 20,83% del importe del flete desde el país al extranjero, no importa cuáles fueron los tramos que se realizan dentro y/o fuera del país.

El impuesto no se aplicaría en el caso en que dicha empresa extranjera realice un flete del exterior hacia nuestro país, ya que la normativa no establece el monto imponible para este caso, a pesar de que cumple con el hecho generador.

Impuesto a la Renta de las Personas Físicas

Luego de la reforma tributaria en el 2007, adquiere una relevancia importante las retribuciones que reciben los trabajadores de las empresas transportistas profesionales de carga por los fletes internacionales que realizan.

Más precisamente y con respecto a los viáticos, se debe analizar en primer lugar si la partida en cuestión se trata de un viático definido en el artículo 48 de la resolución 662/007 que se refiere a los gastos de locomoción, alimentación y alojamiento por desempeñar sus funciones fuera de su lugar de residencia y que incluya la partida de pernocte.

Luego identificar que estamos frente a una partida que se cataloga como viático no constituyen renta gravada cuando sean con rendición de cuentas sin embargo si son sin rendición de cuentas se computará efectos del IRAE el 50% de la partida se utiliza dentro del país y 25% si se utiliza en el exterior.

Cabe mencionar que la ley 18.719 que entró en vigencia el 1 de enero de 2011, estableció una extensión de la fuente gravando por IRPF la totalidad de las retribuciones por servicios en relación de dependencia realizado fuera del territorio nacional, siempre que sean prestados a contribuyentes de IRAE, esto permite deducir todos los jornales, horas extras, aguinaldo y toda partida remuneratoria que correspondan, tanto al tiempo trabajado en territorio nacional como en el extranjero.



CONSULTORES

Desarrollo Empresarial