

# ASPECTOS TRIBUTARIOS



## 1. Régimen tributario uruguayo

### \* Características principales

- El sistema tributario uruguayo comprende impuestos indirectos y directos. Los impuestos indirectos constituyen la principal fuente de recaudación. Rige el principio de la fuente.
- Los principales impuestos que gravan la actividad empresarial son el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto al Patrimonio (IP) y el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE).
- Las rentas se encuentran gravadas por el IRAE, el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR), según corresponda.
- Los usuarios de zonas francas no están sujetos a tributación, siendo objeto de una amplia exoneración impositiva.

## 1.1 Marco legal

### Legislación

De acuerdo con la Constitución vigente, la aprobación de leyes impositivas nacionales es facultad del Poder Legislativo, siendo su reglamentación competencia del Poder Ejecutivo.

Durante el primer semestre de cada período de gobierno (cinco años), el Poder Ejecutivo somete a la aprobación del Poder Legislativo el presupuesto nacional de remuneraciones, gastos e inversiones, y las correspondientes fuentes de recursos para financiarlos.

Los diecinueve departamentos en que se divide el territorio nacional pueden establecer, recaudar y controlar a través de sus Juntas Departamentales solamente determinados tributos departamentales; básicamente impuestos sobre la propiedad inmueble urbana o suburbana y sobre los vehículos, y tasas de contralor o de servicios públicos. Los tributos más importantes son el Impuesto de Contribución Inmobiliaria, la Patente de Rodados y la Tasa Bromatológica, pero su incidencia en las empresas generalmente no es significativa.

La Administración Fiscal no tiene potestades para modificar la legislación tributaria. La Constitución no prohíbe expresamente la sanción de leyes con efecto retroactivo. No obstante, la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia han entendido que dicha prohibición deriva de principios generales contenidos en la Constitución. En la práctica, no se sancionan leyes con efecto retroactivo.

### Jurisprudencia

La interpretación de las leyes tributarias se basa en las normas establecidas por el Código Tributario. Ellas establecen que las normas fiscales deben interpretarse atendiendo a la realidad económica y no la forma jurídica. La jurisprudencia, a pesar de no ser fuente de derecho como en otros países, orienta en el sentido de cómo podría fallar la justicia en casos similares y sobre la opinión de la Administración Fiscal.

### Infracciones fiscales

Las violaciones a las normas relativas a la contabilización y documentación respaldante de las operaciones realizadas por el contribuyente, presentación de las declaraciones juradas de impuestos y pago o retenciones de impuestos, son sancionadas de acuerdo a lo establecido por el Código Tributario.

### Consultas vinculantes

Cuando existan dudas sobre la aplicación de una norma a una situación de hecho real, el contribuyente puede obtener una opinión escrita de la Administración Fiscal sobre el tema. En este caso la Administración estará obligada a mantener con respecto al consultante el criterio sustentado. La modificación del criterio deberá ser notificada al contribuyente y sólo tendrá efecto para los hechos posteriores a dicha notificación.

## 1.2 Principales tributos

El sistema tributario uruguayo está basado en la aplicación de impuestos indirectos, representando en 2011 el Impuesto al Valor Agregado (IVA) un 53% de la recaudación. La recaudación de los impuestos directos es

mucho menos significativa respecto del total de la recaudación.

### **Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas**

El Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) es un tributo anual que grava a la tasa del 25% las rentas netas de fuente uruguaya derivadas de actividades económicas de cualquier naturaleza. Se entiende por rentas de fuente uruguaya las obtenidas de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos explotados económicamente en Uruguay. Las rentas derivadas de actividades agropecuarias también están alcanzadas por el IRAE, pudiendo en ciertos casos el contribuyente optar por tributar este impuesto o el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios –IMEBA (éste es un impuesto que grava la venta de ciertos bienes producidos por dicho sector).

### **Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas**

El Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) es un impuesto personal y directo que grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas residentes. A efectos de este tributo se consideran residentes a las personas físicas que permanezcan más de 183 días por año civil en el país o que tengan en Uruguay el centro de sus intereses vitales o económicos. El impuesto se aplica bajo un sistema dual que distingue las rentas derivadas del factor productivo capital (gravadas a tasas proporcionales que van del 3% al 12%) y las derivadas del factor productivo trabajo (gravadas a tasas progresionales que van del 0% al 25%). El tributo tiene carácter anual y se liquida como regla al 31 de diciembre de cada año. Sin perjuicio de ello, la reglamentación prevé la realización de anticipos y retenciones para distintos tipos de rentas.

### **Impuesto a las Rentas de los No Residentes**

El Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) es un impuesto anual que grava las rentas de fuente uruguaya obtenida por personas físicas y jurídicas no residentes. El tributo se aplica a tasas proporcionales que oscilan entre el 3% y el 12% dependiendo del tipo de renta. En general el tributo se aplica por vía de retención a través de las empresas locales que paguen o acrediten rentas gravadas al extranjero. Cuando no exista un agente de retención designado, el contribuyente deberá nombrar un representante en Uruguay y tributar el impuesto en forma directa.

### **Impuesto al Patrimonio**

El Impuesto al Patrimonio (IP) es un impuesto que grava los activos en el país –deducidas ciertas deudas– al cierre del ejercicio económico anual con tasas del 2,8% para los bancos y casas financieras y del 1,5% para el resto de las personas jurídicas. Las personas físicas tributan el IP a tasas progresivas que varían entre el 0,7% y el 2,5% (está previsto ir reduciendo anualmente dichas alícuotas hasta unificarlas en una tasa del 0,10%) con un mínimo no imponible de aproximadamente US\$ 110.000 que se duplica para núcleos familiares.

El IP liquidado por las empresas industriales y comerciales, incluidas las entidades financieras, puede compensarse hasta un 1% con el IRAE tributado en el mismo ejercicio (salvo en caso de personas jurídicas no residentes o de entidades residentes con acciones al portador o cuyo titular sea otra persona jurídica).

### **Impuesto al Valor Agregado**

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto que grava la circulación interna de bienes y servicios, las importaciones y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles. La tasa básica

del IVA es 22% y existe una tasa mínima de 10% aplicable a productos de primera necesidad y medicinas, así como una serie de bienes y servicios exonerados del impuesto.

### **Impuesto Específico Interno**

El Impuesto Específico Interno (IMESI) grava la primera venta realizada por productores e importadores de ciertos productos (cigarrillos, bebidas alcohólicas, refrescos, cosméticos, etc.) en el mercado local. Las exportaciones no están gravadas. La tasa varía para cada artículo gravado y es fijada generalmente por el Poder Ejecutivo dentro de parámetros establecidos por la ley.

## **1.3 Aspectos internacionales**

### **Actividades desarrolladas en el exterior**

El IRAE grava solamente las rentas de fuente uruguaya, definida como la proveniente de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en territorio uruguayo.

### **Centro de operaciones off-shore**

Las empresas de intermediación financiera que realizan exclusivamente operaciones off-shore (IFE) están exoneradas de IRAE e IP.

Las Sociedades Anónimas comunes que realizan actividades de trading de mercaderías están sujetas a un régimen tributario preferencial, pagando IRAE a la tasa del 25% sobre el 3% de la diferencia entre precio de venta y precio de costo.

### **Zonas Francas**

Las operaciones realizadas en Zonas Francas gozan de amplias exoneraciones tributarias, no resultando alcanzadas por tributos internos ni de comercio exterior.

## **1.4 Administración Fiscal**

### **Administración del sistema tributario**

Los impuestos nacionales son administrados y recaudados por la Dirección General Impositiva (DGI). En el caso del IRPF, la recaudación es realizada en conjunto por el Banco de Previsión Social y la Dirección General Impositiva.

Los tributos municipales son administrados y recaudados por los gobiernos departamentales.

Todas las informaciones presentadas por los contribuyentes a las autoridades fiscales u obtenidas por éstas en el transcurso de inspecciones son secretas y no pueden ser divulgadas bajo ninguna circunstancia, excepto en juicios por asuntos penales o de familia y sólo cuando dicha información sea considerada como indispensable.

## Declaraciones juradas

El sistema tributario opera sobre la base de declaraciones juradas realizadas por el contribuyente, las cuales pueden ser auditadas por el fisco.

Los contribuyentes de IRAE y de IP deben presentar las declaraciones juradas de dichos impuestos en formularios suministrados por la DGI dentro del cuarto mes siguiente al del cierre del ejercicio económico. En dicha fecha el contribuyente debe abonar el saldo del impuesto liquidado una vez deducidos los anticipos mensuales efectuados durante el ejercicio.

En caso que a los contribuyentes del IRPF y del IRNR se les retenga el total del impuesto a pagar, éstos se verán eximidos de la obligación de presentar declaraciones juradas si optan por dar carácter definitivo a los anticipos efectuados.

Las declaraciones pueden ser modificadas en caso de error de hecho o de derecho, sin perjuicio de las responsabilidades por infracción en que se hubiere incurrido. Las rectificaciones no podrán presentarse en ocasión de inspecciones por parte de la autoridad fiscal.

## Apelaciones

El contribuyente puede recurrir ante la DGI las decisiones de ésta (recurso de revocación), presentando simultáneamente un recurso ante el Poder Ejecutivo (recurso jerárquico). Ambos recursos deben ser presentados en forma conjunta dentro de los 10 días de la notificación. Si ambos son rechazados, el contribuyente puede accionar ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo para que declare nulo el acto administrativo.

## Pagos

En general los impuestos se liquidan y pagan en forma anual. Los contribuyentes del IRAE, IRPF, IRNR y del IP deben efectuar pagos a cuenta del impuesto en forma mensual y pagar el saldo del impuesto al momento de presentar la declaración jurada anual. Las retenciones de IP sobre saldos acreedores mantenidos con personas del exterior al 31 de diciembre de cada año deben abonarse al fisco en el transcurso del mes de mayo del siguiente año.

## Auditorías fiscales

La DGI puede auditar las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes. Dado que generalmente las auditorías se hacen en función de muestras aleatorias, no es posible predecirlas por parte del contribuyente.

Como resultado de la auditoría efectuada, pueden surgir aspectos que deben ser explicados por el contribuyente. En caso de que la DGI no concuerde con las explicaciones, debe notificar formalmente al contribuyente aquellos aspectos observados. El contribuyente tiene un plazo de 10 días para expedirse formalmente sobre las observaciones efectuadas por la DGI. Luego de transcurrido ese plazo la DGI efectúa un avalúo de los puntos observados que podrán ser recurridos por el contribuyente.

La autoridad fiscal podrá efectuar determinaciones de tributos cuando las declaraciones juradas no sean presentadas o cuando falten registros contables o los mismos sean insuficientes. Las determinaciones realizadas pueden ser recurridas por el contribuyente.

## Sanciones

La no extinción total o parcial de tributos, retenciones y contribuciones especiales de seguridad social en el momento que corresponda se sanciona con una multa de entre el 5% y el 20% del importe del tributo, y con un recargo mensual capitalizable cuatrimestralmente. La no versión al fisco de retenciones de impuestos efectuadas se sanciona con una multa del 100%.

La omisión de pago (infracción de carácter residual definida por el artículo 97 del Código Tributario) es sancionada con una multa entre una y cinco veces el valor del tributo omitido y hasta quince veces en caso de defraudación. El delito de defraudación fiscal podrá ser además sancionado penalmente.

## Período de prescripción

El derecho al cobro de los tributos prescribe a los cinco años contados a partir de la terminación del ejercicio en que se produjo el hecho gravado. El término de prescripción se amplía a diez años cuando el contribuyente haya incurrido en defraudación o no cumpla con las obligaciones de inscribirse o de presentar las declaraciones juradas.

## 2. Tributación de las empresas

### \* Características principales

- Sólo se grava la renta de fuente uruguaya y no se otorga crédito fiscal por impuestos aplicados en el extranjero, salvo de existir convenios para evitar la doble tributación.
- Se grava la renta real (esto es, ajustada por inflación).
- Los dividendos percibidos por sociedades locales no están gravados.
- Las ganancias de capital están gravadas.
- Los intereses de préstamos pagados a no residentes son deducibles con ciertas limitaciones y están gravados por retención de IRNR.
- El IP y el IRAE no son gastos deducibles.
- Los dividendos pagados al exterior están gravados por retención de IRNR cuando correspondan a rentas gravadas por el IRAE.
- Los saldos por importaciones, préstamos y depósitos en moneda extranjera mantenidos con personas del exterior están exonerados de Impuesto al Patrimonio.

### 2.1 Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE)

El Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) es un tributo anual que grava a la tasa del 25% las rentas de fuente uruguaya derivadas de actividades económicas de cualquier naturaleza.

#### Sujetos pasivos

Las sociedades comerciales y los establecimientos permanentes de entidades del exterior tributan IRAE por todas sus rentas de fuente uruguaya. Las restantes entidades tributan IRAE por sus rentas empresariales, esto es, las originadas en la combinación de capital y trabajo.

#### Territorialidad

Se entiende por rentas de fuente uruguaya las obtenidas de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos explotados económicamente en Uruguay. Las rentas derivadas de actividades agropecuarias también están alcanzadas por el IRAE, pudiendo en ciertos casos el contribuyente optar por tributar este impuesto o el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios –IMEBA (éste es un impuesto que grava la venta de ciertos bienes producidos por dicho sector).

## Establecimiento permanente

Cuando una persona física, jurídica o cualquier otra entidad no residente desarrolle toda o parte de su actividad en Uruguay por medio de un lugar fijo de negocios, se entenderá que tiene un establecimiento permanente en nuestro país.

La ley enumera con carácter ilustrativo una serie de situaciones que configuran hipótesis de establecimiento permanente, entre ellas las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas o talleres; las minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales y las obras o proyectos de construcción o instalación cuya duración exceda tres meses.

También se incluye un listado negativo, indicando con carácter no taxativo que el término establecimiento permanente no comprende la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la entidad del exterior; el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la entidad del exterior con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas, o de que sean transformadas por otra empresa; el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la entidad del exterior; o cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

Cuando una persona que no sea un agente independiente desempeñándose en el marco ordinario de su actividad actúe por cuenta de una empresa del exterior y ejerza habitualmente en el país poderes para concluir contratos en nombre de ésta, también se considerará que la empresa extranjera tiene un establecimiento permanente respecto de las actividades que dicha persona desarrolle para esa empresa.

De acuerdo con lo previsto en las disposiciones legales aplicables, los establecimientos permanentes de entidades del exterior deben computar en su liquidación del IRAE todas las rentas obtenidas en el país por la entidad extranjera (“fuero de atracción”).

Las entidades del exterior que actúen en el país a través de un establecimiento permanente deberán designar a una persona física o jurídica residente para que las represente ante la Administración Tributaria, quien será solidariamente responsable por las obligaciones tributarias de su representada (si no se designa representante o si el mismo no es notificado a las autoridades se presumirá intención de defraudar).

## Reconocimiento de ingresos y gastos

La renta gravada se determina tomando en consideración las rentas y gastos devengados en el transcurso del ejercicio.

## Rentas computables

La renta bruta está dada por el total de ventas netas menos el costo de adquisición o producción.

También se considera renta bruta, entre otros:

- El resultado de la enajenación de bienes del activo fijo.
- El beneficio que resulta de comparar el valor fiscal y el precio de venta en plaza de los bienes adjudicados o dados en pago a los socios o accionistas.
- Las diferencias de cambio devengadas en el ejercicio.



- El resultado de la enajenación de establecimientos o casas de comercio.
- Todo otro aumento de patrimonio producido en el ejercicio, con excepción de los que resulten de las revaluaciones de bienes de activo fijo o de integraciones, reintegros o rescates de capital social.

### Ajuste por inflación

En un intento parcial por neutralizar los efectos distorsionantes de la inflación, se efectúa un ajuste por inflación fiscal que se determina aplicando el porcentaje de variación del Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales, entre los meses de cierre del ejercicio anterior y del que se liquida sobre el patrimonio fiscal al comienzo del ejercicio.

### Valuación de bienes de activo fijo

El valor de los bienes del activo fijo debe ser revaluado a partir del ejercicio siguiente al de su incorporación por la variación operada en el ejercicio en el índice de precios al productor de productos nacionales (el criterio de revaluación desde el punto de vista contable puede ser diferente). A efectos de calcular el resultado por la venta de activo fijo, el valor de éstos es revaluado hasta el cierre del ejercicio en que se realiza la venta. El incremento patrimonial producido por la revaluación de los bienes de activo fijo no constituye renta gravada; asimismo, el activo fijo existente al inicio del ejercicio se excluye de la base del ajuste por inflación fiscal.

### Valuación de inventarios

Los inventarios de mercaderías pueden ser valuados por su costo de adquisición o producción, o por el valor de reposición al cierre del ejercicio, a opción del contribuyente. Cualquiera sea el criterio de valuación adoptado, el costo de los bienes vendidos se determina aplicando la convención de costos históricos, por lo que cuando los inventarios están valuados a valores de mercado, la diferencia entre valor de mercado y costos históricos se considera renta gravada.

A efectos de determinar el costo de ventas de ganado, los inventarios iniciales son valuados a valores de mercado vigentes a la fecha de cierre del ejercicio económico. El ganado también se excluye de la base del ajuste por inflación.

A efectos fiscales se puede optar por un método de ordenamiento de salidas (FIFO, LIFO o promedio) diferente al utilizado contablemente.

Las provisiones por obsolescencia de inventarios son admitidas siempre que correspondan a pérdidas efectivamente incurridas. Las provisiones por posibles pérdidas futuras no son admitidas.

### Valuación de valores mobiliarios

Los valores mobiliarios de cualquier naturaleza se valúan a la cotización que tengan a la fecha de cierre del ejercicio. Si no se cotizan se valúan por su valor de costo revaluado por la variación operada desde el mes o ejercicio de ingreso del bien al patrimonio (opción del contribuyente) en el Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales.

En el caso de acciones de sociedades contribuyentes de IRAE se podrá optar por el sistema de valuación recién mencionado o por el valor que resulte del balance de dichas sociedades ajustado de acuerdo a las normas del Impuesto al Patrimonio.

Las participaciones en otros sujetos pasivos del impuesto se valorarán por el valor que resulte del balance de dichas sociedades ajustado de acuerdo a normas del Impuesto al Patrimonio.

### Ganancias de capital

Las ganancias de capital se consideran rentas gravadas, excepto las revaluaciones del activo fijo y las derivadas de la tenencia de acciones o cuotas sociales de otros contribuyentes del IRAE.

### Intereses

Los intereses se computan sobre la base de lo devengado. No existen normas en relación a ratios endeudamiento/patrimonio; en consecuencia no existe el concepto de «thin capitalization» según el cual el endeudamiento puede ser tratado como patrimonio y gravado como tal.

### Dividendos

Los dividendos pagados o acreditados a contribuyentes del IRAE domiciliados en Uruguay se consideran renta no gravada por IRAE, a efectos de evitar la doble tributación.

Los dividendos abonados a personas físicas residentes y a personas físicas o jurídicas no residentes están alcanzados por IRPF y por IRNR respectivamente en la medida en que correspondan a utilidades gravadas por IRAE.

### Diferencias de cambio

Los resultados del ejercicio provenientes de diferencias de cambio son computables para el IRAE. Se determinan por la revaluación de los saldos activos y pasivos en moneda extranjera existentes al cierre de ejercicio.

### Rentas exentas

Entre otras, están exentas del IRAE las siguientes rentas:

- Las correspondientes a compañías de navegación marítima o aérea. En caso de compañías extranjeras la exoneración regirá siempre que en el país de su nacionalidad las compañías uruguayas de igual objeto gozaren de la misma franquicia. El gobierno podrá exonerar a las compañías extranjeras de transporte terrestre a condición de reciprocidad.
- Los fletes para el transporte marítimo de bienes al exterior de la República no incluidos en la exoneración del apartado anterior.
- Las derivadas de la realización de actividades agropecuarias comprendidas en el IMEBA, siempre que sean obtenidas por quien haya optado por liquidar ese tributo.
- Las comprendidas en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.
- Las comprendidas en el Impuesto a las Renta de los No Residentes.
- Las derivadas de investigación y desarrollo en las áreas de biotecnología y bioinformática, y las obtenidas por la actividad de producción de soportes lógicos y de los servicios vinculados a los mismos (siempre que sean aprovechados íntegramente en el exterior).

- Los dividendos o utilidades y las variaciones patrimoniales derivadas de la tenencia de participaciones de capital.
- Rentas de instituciones culturales, de enseñanza y deportivas.
- Rentas de organismos oficiales de países extranjeros a condición de reciprocidad, y de los organismos internacionales a los que se halle afiliado Uruguay.
- Rentas de las pequeñas empresas. Las empresas cuyos ingresos no superen el monto establecido anualmente por el Poder Ejecutivo están exoneradas del impuesto.

### Gastos deducibles

El principio general para determinar la renta neta consiste en deducir de la renta bruta los gastos necesarios para obtenerla y conservarla, devengados en el ejercicio y debidamente documentados, sin perjuicio de ciertas limitaciones o excepciones que pudieran corresponder.

En forma adicional, como regla general, sólo podrán deducirse aquellos gastos que constituyan para la contraparte:

- Rentas gravadas por el IRAE;
- Rentas gravadas por IRPF o por IRNR;
- Rentas gravadas por una imposición efectiva a la renta en el exterior (es de destacar que las normas reglamentarias han incluido una larga lista de excepciones a esta regla general)

Para el caso de los gastos ocasionados por servicios personales prestados en relación de dependencia que generen rentas gravadas por el IRPF, la deducción también está condicionada a que se efectúen los aportes jubilatorios en caso que correspondan.

Cuando los gastos constituyan, para la contraparte, rentas gravadas por el IRPF en la categoría I de dicho impuesto (Rendimientos del Capital e Incrementos Patrimoniales), o rentas gravadas por el IRNR, la deducción estará limitada al monto que surja de aplicar al gasto el cociente entre la tasa máxima aplicable a las rentas de dicha categoría en el impuesto correspondiente (12%) y la tasa del IRAE (25%).

Para los gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por una imposición a la renta en el exterior, la deducción será del 100% si la tasa efectiva en el exterior fuera igual o superior al 25%. Si la tasa efectiva fuese inferior deberá realizarse la proporción correspondiente, sin perjuicio del límite referido precedentemente. Se presumirá que la tasa efectiva es igual a la tasa nominal, salvo que se verificara la existencia de regímenes especiales de determinación de la base imponible, exoneraciones y similares que reduzcan el impuesto resultante de la aplicación de dicha tasa nominal.

El decreto reglamentario del IRAE agrega que cuando la contraparte resulte gravada por una imposición efectiva a la renta en el exterior y además por el IRPF en la Categoría I (Rentas de Capital) o por el IRNR, se sumarán en el numerador del cociente la tasa máxima del impuesto local y la tasa efectiva del impuesto del

exterior (la deducción nunca podrá superar el 100% del gasto).

A efectos de la deducibilidad de los gastos incurridos en el exterior, su tratamiento impositivo en el país de la contraparte deberá ser justificado mediante un certificado emitido por las autoridades impositivas de dicho país o por una firma de auditores externos.

### Amortizaciones

Los activos intangibles tales como marcas y patentes se amortizan linealmente en un período de cinco años siempre que representen una inversión real y que se identifique al enajenante. Los gastos de registro de los activos intangibles de vida limitada podrán, a opción del contribuyente, deducirse en el ejercicio en que se haya efectuado el gasto o amortizarse a cuota fija en el período de vigencia. La amortización del valor llave no es admitida.

Los bienes muebles del activo fijo se amortizan linealmente atendiendo al número de años de vida útil probable de dichos bienes. Los automóviles cero kilómetro se amortizan en un período de diez años.

Debe utilizarse el sistema lineal de amortización. Sin embargo, la DGI puede autorizar otro sistema de amortización si lo considera técnicamente adecuado.

Los resultados por ventas de bienes de activo fijo se determinan por la diferencia entre el precio de venta y el valor de costo del bien amortizado y revaluado hasta la fecha de cierre del ejercicio.

### Contratos de leasing

Las normas fiscales distinguen entre el leasing financiero y el leasing operativo. El leasing financiero es básicamente aquel que otorga una opción de compra a un precio inferior al 75% del valor fiscal del bien involucrado (costo histórico revaluado y amortizado) a la fecha de ejercicio de la opción. En los otros casos se trata de leasing operativo. Si el leasing es financiero, la operación es tratada a efectos fiscales como una venta a plazos. En consecuencia, económicamente la propiedad del bien pasa al tomador quien lo computará en su activo fijo y reconocerá una amortización anual sobre dicho bien.

### Otras deducciones

Sin perjuicio de la regla en materia de deducción de gastos, las normas expresamente admiten como deducibles los siguientes gastos:

- Las pérdidas ocasionadas por caso fortuito o fuerza mayor, en la parte no cubierta por indemnización o seguro.
- Los castigos por malos créditos.
- Los gastos incurridos para capacitar al personal en áreas consideradas prioritarias y los gastos incurridos para financiar proyectos de investigación y desarrollo, que podrán computarse por una vez y media su monto real.

### Gastos no deducibles

Los siguientes gastos no son deducibles:

- Pérdidas derivadas de operaciones ilícitas.

- Sanciones por infracciones fiscales.
- Gastos correspondientes a la obtención de rentas exentas.
- Remuneraciones personales por las que no se efectúen aportes jubilatorios.
- Los impuestos a la renta y al patrimonio.

### **Pérdidas fiscales**

Las pérdidas generadas en un ejercicio pueden ser deducidas, ajustadas por inflación, de las utilidades generadas en los siguientes cinco ejercicios, aunque se condiciona dicha circunstancia exclusivamente a las pérdidas devengadas en ejercicios fiscales iniciados a partir del 1° de julio de 2007 (para las devengadas anteriormente el plazo es de tres años).

No se admite que las pérdidas generadas en un ejercicio puedan ser deducidas de utilidades generadas en ejercicios anteriores.

### **Liquidación**

#### **Renta neta**

A efectos de determinar la renta neta sujeta a impuesto se debe proceder de la siguiente manera:

1. La renta neta total se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para obtenerla y conservarla así como las pérdidas de ejercicios anteriores.
2. Luego de determinar la renta neta total se le deduce la porción no gravada (rentas no gravadas y gastos asociados) a efectos de llegar, en principio, al monto imponible; en caso de tomarse el beneficio de la exoneración por inversiones, se deduce dicho monto llegando así al resultado fiscal sobre el cual aplicar la tasa del impuesto.

### **Crédito fiscal**

Excepto por los pagos a cuenta y compensaciones con créditos generados por otros impuestos no existen otros créditos para compensar con el IRAE.

Dado que el IRAE solamente grava las rentas de fuente uruguaya, no se otorga crédito fiscal por impuestos pagados en el exterior.

A efectos fiscales no se admite la consolidación entre compañías afiliadas. En consecuencia, no es posible compensar pérdidas de una compañía con ganancias de otra.

### **Precios de Transferencia**

La Ley N° 18.083 introduce al sistema impositivo uruguayo normas sobre precios de transferencia entre empresas vinculadas, que contemplan entre otros los siguientes aspectos:

Operaciones realizadas entre partes vinculadas: Básicamente se establece que cuando las operaciones lle-

vadas a cabo entre empresas vinculadas no se ajusten a las prácticas del mercado entre entidades independientes, lo que deberá ser probado fehacientemente por la Dirección General Impositiva, dichas operaciones deberán ajustarse en función de ciertos métodos previstos por la norma legal.

### **Configuración de la vinculación**

La vinculación quedará configurada cuando un sujeto pasivo del IRAE realice operaciones con un no residente o con entidades que operen en exclaves aduaneros y gocen de un régimen de nula o baja tributación (e.g. zonas francas uruguayas) y ambas partes estén sujetas de manera directa o indirecta, a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, el nivel de sus derechos de crédito, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir las actividades de los mencionados sujetos pasivos. El concepto de vinculación recogido por la norma es extremadamente amplio e incluye las operaciones que los sujetos pasivos realicen con sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos permanentes u otro tipo de entidades no residentes vinculados a ellos.

### **Países de baja o nula tributación**

Se establece que las operaciones llevadas a cabo con una empresa situada en países de baja o nula tributación que en forma taxativa determine la reglamentación del IRAE serán consideradas como no ajustadas a las prácticas o valores normales de mercado entre partes independientes.

### **Métodos de ajuste**

En caso de que correspondiere efectuar ajustes a los precios pactados, se establece cuáles serán los métodos aplicables, que básicamente coinciden con los recomendados por la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico) en sus actuales lineamientos sobre el tema, i.e.: precios comparables entre partes independientes, precios de reventa fijados entre partes independientes, costo más beneficios, división de ganancias y margen neto de transacción. La ley delega en el Poder Ejecutivo la reglamentación de dichos métodos.

### **Régimen opcional de determinación de la renta**

Se faculta al Poder Ejecutivo a establecer con carácter general, para la determinación de la renta de fuente uruguaya de operaciones internacionales, regímenes especiales de utilidad presunta en atención, entre otras, a las modalidades de las operaciones, giro o explotación, a los cuales podrán ampararse los contribuyentes.

### **Declaraciones juradas especiales**

La Dirección General Impositiva podrá requerir a las empresas la presentación de declaraciones juradas especiales que contengan los datos que considere necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos.

### **Rentas de Actividades Internacionales**

Las rentas provenientes de actividades ejercidas parcialmente dentro del país se determinan, en principio, aplicando las normas que regulan el concepto de fuente uruguaya. Sin embargo, las rentas netas de ciertas actividades internacionales están específicamente determinadas por ley:

### **Compañías de transporte**

Las rentas netas de fuente uruguaya de compañías de transporte (marítimo, aéreo o terrestre) se fijan en un

10% del importe bruto de los pasajes y fletes de cargas correspondientes a los transportes del país al extranjero.

### **Industrias cinematográficas y de televisión**

Las rentas netas de fuente uruguaya de compañías productoras, distribuidoras o intermediarias de películas cinematográficas y de tapes, así como las que realizan transmisiones directas de televisión u otros medios similares, se fijan en el 30% de la retribución que perciban por la explotación en el país.

### **Agencias de noticias internacionales**

Las rentas netas de fuente uruguaya obtenidas por las agencias de noticias internacionales se fijan en el 10% de la retribución bruta.

### **Cesión de uso de contenedores para operaciones de comercio internacional**

La renta neta de fuente uruguaya se fija en el 15% del precio acordado.

En todos estos casos el contribuyente también puede optar por determinar las rentas netas de fuente uruguaya sobre base real, de acuerdo con las normas generales. Adoptado uno de los dos procedimientos, el mismo no podrá ser variado por un período de cinco años y se deberá contar con la autorización de la DGI para cambiar el procedimiento adoptado.

### **Trading**

A efectos de la liquidación del IRAE, se determina un régimen ficto de determinación de la renta neta de fuente uruguaya en ciertos casos de operaciones de intermediación realizadas en territorio uruguayo.

Son rentas de fuente uruguaya el 3% de la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien o servicio en los siguientes casos:

- Realización de operaciones de compraventa de mercaderías sin pasaje físico por Uruguay
- Intermediación en la prestación de servicios siempre que los mismos se presten y utilicen económicamente en el exterior.

## **2.2 Impuesto al Patrimonio**

El Impuesto al Patrimonio (IP) es un tributo que grava los activos en el país -deducidas ciertas deudas- de las empresas industriales y comerciales y de las explotaciones agropecuarias al cierre del ejercicio económico anual, con una tasa del 1,5%.

En el caso de los bancos y casas financieras el impuesto grava el patrimonio neto, pero con una tasa del 2,8%.

Las empresas abatirán el IP del ejercicio en el monto generado durante el mismo ejercicio por concepto de IRAE o de IMEBA. El límite máximo del abatimiento ascenderá al 1% del IP generado en el ejercicio.

Dentro de los activos de las industrias se encuentran exonerados los bienes muebles afectados al ciclo productivo industrial.

Las empresas industriales y comerciales y las explotaciones agropecuarias sólo pueden computar como pa-

sivo las deudas por préstamos de bancos locales, las deudas con proveedores locales salvo que sean personas de Derecho Público no contribuyentes de este impuesto, las deudas por tributos, siempre que no hayan vencido, y las obligaciones o debentures emitidas por suscripción pública y que tengan cotización bursátil.

Existen numerosos activos exentos, tales como los bienes inmuebles destinados a la explotación agropecuaria, excluidas sus mejoras, los valores públicos y los valores emitidos por el Banco Hipotecario del Uruguay (BHU) y el Banco Central del Uruguay (BCU), las acciones o cuotas sociales de sociedades contribuyentes del IP y las obligaciones que cotizan en Bolsa.

La normativa del impuesto adopta el criterio de la territorialidad, por lo cual se computan para liquidar el impuesto los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en Uruguay. No obstante, cuando existen activos en el exterior y activos exentos, para determinar el monto imponible sólo se deduce del activo gravado el importe de las deudas computable que exceda el valor de dichos activos.

Algunas deudas de las empresas, que podrían constituir para los acreedores activos gravados por el impuesto y, en consecuencia, incidir en los intereses, constituyen activos exentos. Entre ellos se incluyen los saldos de precio de importaciones, préstamos y depósitos cuyos titulares se domicilien en el extranjero y las obligaciones emitidas por las empresas que se cotizan en la Bolsa de Valores.



## 3. Tributación de las personas físicas

### \* Características principales

- Las personas físicas residentes en Uruguay están gravadas por el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas sobre sus rentas de fuente uruguaya.
- Las personas físicas tributan el Impuesto al Patrimonio cuando su patrimonio supera el mínimo no imponible que es relativamente alto.

### 3.1 Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas

El Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) es un impuesto personal y directo que grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas residentes en Uruguay.<sup>13</sup>

El tributo se aplica bajo un sistema dual, gravando rentas de dos tipos: Categoría I o rentas derivadas del factor productivo capital (mobiliario e inmobiliario) y Categoría II o rentas derivadas del factor productivo trabajo.

Dentro de la Categoría I se incluyen entre otros los intereses ganados sobre préstamos o depósitos locales y los arrendamientos de bienes inmuebles que una persona física cobre por el alquiler de un inmueble en Uruguay.

Dentro de la Categoría II se incluyen las rentas del trabajo en relación de dependencia, así como también las rentas del trabajo obtenidas por prestadores de servicios personales fuera de la relación de dependencia no contribuyentes de IRAE.<sup>14</sup>

En lo que tiene relación con las rentas derivadas del factor productivo trabajo cabe destacar los siguientes aspectos:

- a) Las rentas del trabajo se determinan aplicando el principio de lo devengado.
- b) Las rentas originadas en diferencias de cambio y reajustes de precio se computan en el momento de cobro.
- c) Las rentas del trabajo en relación de dependencia están constituidas por los ingresos, regulares o extraordinarios, en dinero o en especie, que generen los contribuyentes en concepto de retribución de su actividad personal en relación de dependencia. Se consideran incluidas en lo anterior las indemnizaciones por despido en tanto superen el mínimo legal correspondiente, y por la cantidad que exceda dicho mínimo.
- d) El impuesto correspondiente a las rentas del trabajo se determina mediante la aplicación de tasas progresionales vinculadas a una escala de rentas. A tales efectos la suma de las rentas computables se ingresa en la escala,

<sup>13</sup> También constituyen sujetos pasivos los núcleos familiares integrados por personas físicas residentes, siempre y cuando opten por tributar conjuntamente, aunque dicha opción solo podrá realizarse para las rentas de trabajo.

<sup>14</sup> A través de la Ley N° 18.314, con vigencia 1 de julio de 2008, las jubilaciones y pensiones quedaron excluidas del hecho generador del IRPF (e IRNR) y pasaron a estar gravadas por el Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social – IASS, que grava a los ingresos por jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza, servidas por instituciones residentes en la República. La suma de los ingresos gravados constituye la base imponible sobre la que se aplican alícuotas de forma progresional.

aplicándose la porción de renta comprendida en cada tramo de la escala la tasa correspondiente a dicho tramo.

e) A los efectos de lo anterior se fija la siguiente escala de tramos de renta y las alícuotas correspondientes (los valores en US\$ son aproximados):

RENDA ANUAL COMPUTABLE	TASA
Hasta el mínimo no imponible de 84 Bases de Prestaciones y Contribuciones <sup>15</sup> (US\$ 9.350)	<b>Exento</b>
Más de 84 BPC y hasta 120 BPC (US\$ 9.350 – US\$ 13.350)	<b>10%</b>
Más de 120 BPC y hasta 180 BPC (US\$ 13.350 – US\$ 20.000)	<b>15%</b>
Más de 180 BPC y hasta 600 BPC (US\$ 20.000 – US\$ 66.800)	<b>20%</b>
Más de 600 BPC y hasta 1.200 BPC (US\$ 66.800 – US\$ 133.700)	<b>22%</b>
Más de 1.200 BPC (US\$ 133.700)	<b>25%</b>

f) Se prevé que los contribuyentes puedan deducir los siguientes conceptos:

- Los aportes jubilatorios a las distintas entidades de seguridad social, según correspondiere.
- Los aportes al seguro público de salud y al Fondo de Reversión Laboral.
- La prestación destinada al Fondo de Solidaridad.<sup>16</sup>
- Por atención médica a los hijos menores de edad a cargo del contribuyente: 13 BPC anuales por hijo. Esta deducción se duplicará en caso de hijos, mayores o menores, legalmente declarados incapaces, así como en aquellos que sufran discapacidades graves, de acuerdo a lo que establezca la reglamentación. Idénticas deducciones se aplicarán en caso de personas bajo el régimen de curatela.
- Por atención médica los jubilados y pensionistas pueden deducir 12 BPC anuales.
- Los afiliados activos de la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias pueden deducir los montos pagados en aplicación del literal b) del artículo 53 de la Ley N° 17.613 de 27 de diciembre de 2002, modificado por el artículo 6 de la Ley N° 17.939 de 2 de enero de 2006.

### Sujetos pasivos responsables

En uso de las facultades otorgadas por la Ley N° 18.083, el Poder Ejecutivo designó en el Decreto Reglamentario del IRPF a una serie de sujetos responsables por obligaciones de terceros.

Excepto cuando existan disposiciones expresas en contrario, los responsables deberán:

- Emitir resguardos a los contribuyentes por los montos que les hubieren retenido o percibido en cada ocasión.

<sup>15</sup> El valor de una Base de Prestaciones y Contribuciones (BPC) al 31/07/2012 era de \$ 2.417.

<sup>16</sup> Persona pública no estatal que gestiona un sistema de becas para estudiantes de la Universidad de la República y del Consejo de Educación Técnico Profesional, financiada mediante aportes obligatorios de los egresados de dichas instituciones.

- Verter dichos importes, en los plazos y condiciones que establezca la DGI.
- Presentar declaración jurada de las retenciones efectuadas, en los plazos y condiciones que establezca la DGI.

Los agentes designados como responsables en materia del IRPF incluyen:

#### **a) Retención sobre alquileres**

El artículo 36 del Decreto Reglamentario designó como agentes de retención del IRPF a una serie de sujetos por los arrendamientos y otros rendimientos del capital inmobiliario que abonen a contribuyentes de dicho impuesto.

Entre los sujetos designados como agentes de retención se encuentran los contribuyentes del IRAE incluidos en la División de Grandes Contribuyentes y en el Grupo CEDE de la DGI.

La retención se efectuará en ocasión del pago o crédito aplicando a la suma de lo percibido o acreditado al titular de la renta más la retención correspondiente, las siguientes alícuotas:

- 10,5% en el caso de los arrendamientos de inmuebles.
- 12% en los restantes casos de rendimientos del capital inmobiliario.

#### **b) Responsabilidad por el pago de rentas del trabajo dependiente**

En lo que respecta a las rentas derivadas del trabajo, el Decreto Reglamentario del IRPF designó como responsables sustitutos a los empleadores de los afiliados activos al BPS y a otros institutos previsionales. A dichos efectos, se entiende por afiliado activo a todo trabajador dependiente o no dependiente, que realice actividades amparadas por dichos institutos previsionales.

La retención tendrá lugar mensualmente, en carácter de anticipo mensual del IRPF, a cuenta de su liquidación anual. El monto del anticipo se determinará aplicando a los ingresos del mes la escala de rentas para la determinación de las alícuotas y de las deducciones, mensualizadas (i.e. dividiendo entre doce las escalas anuales). El valor de la Base de Prestaciones y Contribuciones que se tendrá en cuenta para la referida determinación será el que establezca el Poder Ejecutivo, teniendo en cuenta el incremento previsto en el ejercicio.

Los ingresos computables para la determinación de las retenciones no podrán ser inferiores a los montos gravados para la determinación de las Contribuciones Especiales de la Seguridad Social.

En principio, la retención estará constituida por la diferencia entre los montos que surjan de aplicar a ingresos y deducciones del período las siguientes alícuotas:

Al total de ingresos del mes:

RENDA MENSUAL COMPUTABLE	TASA
Hasta 7 BPC <sup>17</sup>	0%
Más de 7 BPC y hasta 10 BPC	10%
Más de 10 BPC y hasta 15 BPC	15%
Más de 15 BPC y hasta 50 BPC	20%
Más de 50 BPC y hasta 100 BPC	22%
Más de 100 BPC	25%

A las deducciones admitidas:

RENDA MENSUAL COMPUTABLE	TASA
Hasta 3 BPC	10%
Más de 3 BPC y hasta 8 BPC	15%
Más de 8 BPC y hasta 43 BPC	20%
Más de 43 BPC y hasta 93 BPC	22%
Más de 93 BPC	25%

A efectos de las retenciones mensuales las deducciones se computarán según el siguiente procedimiento:

- Deducciones no proporcionales (básicamente la deducción por asistencia médica a los hijos menores de edad o incapaces): un doceavo del monto anual.
- Deducciones proporcionales (básicamente aportes previsionales): aplicando el porcentaje correspondiente al importe de la renta que se computa.

Para la aplicación de deducciones, se considerará la información disponible al momento de dicha determinación.

A tal efecto, el trabajador debe consignar mediante declaración jurada al responsable sustituto la información correspondiente a todas las circunstancias personales vinculadas a las deducciones (e.g. número de hijos o dependientes). Esta información será incorporada en la declaración que el responsable sustituto realizará ante el Banco de Previsión Social. La mencionada declaración establecerá las deducciones que corresponda realizar por parte del empleador o entidad.

<sup>17</sup>El valor de una Base de Prestaciones y Contribuciones (BPC) al 31/07/2012 era de \$ 2.417

Si el contribuyente opta por no informar al responsable sobre las circunstancias que generen derecho a deducciones, el sujeto pasivo responsable calculará las retenciones sin considerar deducción alguna (no obstante, los contribuyentes podrán en su declaración jurada anual del impuesto, considerar dichas deducciones).

Los trabajadores dependientes deben presentar la declaración al entrar en vigencia el IRPF, y en ocasión de iniciar la relación laboral así como cualquier modificación ulterior. De no ser así, las circunstancias correspondientes serán consideradas a partir del mes siguiente a aquel en que sean informadas.

Además de las retenciones mensuales, el responsable sustituto determinará un ajuste anual al 31 de diciembre de cada año. El saldo surgirá de la diferencia entre el impuesto determinado según las normas generales y las retenciones efectuadas. Si de dicha determinación surgiera un saldo a pagar, el responsable realizará la retención correspondiente y la verterá al organismo recaudador.

En caso de que resulte un saldo a favor del contribuyente, el mismo será devuelto por la Dirección General Impositiva en las condiciones que ésta determine. Si el contribuyente obtuviera las rentas del trabajo exclusivamente de un responsable sustituto en el ejercicio, el impuesto retenido tendrá carácter definitivo, quedando liberado el contribuyente de presentar la correspondiente declaración jurada. Si el contribuyente obtuviera otras rentas del trabajo gravadas por el IRPF, el impuesto retenido será considerado como anticipo.

### **c) Responsabilidad por el pago de rentas del trabajo no dependiente**

El artículo 73 del Decreto Reglamentario designó a los contribuyentes del IRAE incluidos en la Dirección de Grandes Contribuyentes y en la Unidad CEDE de la Dirección General Impositiva como responsables por el IRPF correspondiente a las rentas originadas en servicios fuera de la relación de dependencia que les presten los contribuyentes de este impuesto.

La retención se realizará mensualmente y sólo procederá en el caso de que el total mensual facturado por el contribuyente al responsable supere en el mes las 10.000 Unidades Indexadas (UI), excluido el Impuesto al Valor Agregado.<sup>18</sup>

El monto de la retención será el que surja de aplicar la tasa del 7% a la suma de la cantidad pagada o acreditada al titular de la renta más la retención correspondiente.

El monto retenido será considerado por el contribuyente como un pago a cuenta, y se deducirá del monto de los anticipos del mismo período. Si de la liquidación de fin de ejercicio el contribuyente tuviera un crédito por tal concepto, el mismo podrá ser destinado a pagar obligaciones ante la DGI o el BPS.

## **3.2 Impuesto al Patrimonio de las Personas Físicas**

El impuesto al patrimonio de las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas se aplica sobre los activos en el país deducidas ciertas deudas.

Solamente están gravados los activos situados, colocados o utilizados económicamente en Uruguay.

<sup>18</sup> En el caso de los corredores y productores de seguros la retención operará en todos los casos, independientemente del monto mensual facturado.

El tributo se aplica a tasas progresivas que varían del 0,7% al 2,5%, con un mínimo no imponible individual de aproximadamente US\$ 110.000, que se duplica para núcleos familiares.

Las personas físicas domiciliadas en el exterior, así como las personas jurídicas del exterior, no están sujetas al pago de este impuesto con respecto a los saldos por exportaciones, préstamos y depósitos realizados a residentes uruguayos. Las personas físicas son consideradas como domiciliadas en el país a efectos fiscales cuando residen o desarrollan la mayoría de sus actividades en Uruguay.

Los activos de las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas, son valuados a valor del mercado, con determinadas excepciones, principalmente en el caso de inmuebles y vehículos cuyos valores son determinados periódicamente por el gobierno.

Los siguientes activos se encuentran exentos:

1. Acciones de entidades sujetas al pago de este impuesto y de entidades financieras dedicadas exclusivamente a la realización de operaciones off-shore.
2. Deuda pública.
3. Depósitos bancarios de personas físicas.

Los pasivos deducibles incluyen solamente deudas con bancos locales hasta el límite en que excedan la suma de los activos exentos más los activos localizados en el exterior.

## 4. Tributación de No Residentes

### \* Características principales

- Las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas o jurídicas no residentes sin establecimiento permanente en el país se encuentran alcanzadas por el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR).
- El IRNR se aplica a tasas proporcionales que oscilan entre el 3% y el 12% dependiendo del tipo de renta.

El Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) es un tributo que grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas y otras entidades no residentes en Uruguay que no cuenten con establecimiento permanente en Uruguay.

Se encuentran gravadas las rentas de fuente uruguaya de cualquier naturaleza obtenidas por los contribuyentes de este impuesto, incluyendo las de carácter empresarial, los rendimientos de capital, los de trabajo y los incrementos patrimoniales.

Se consideran como de fuente uruguaya a efectos del IRNR a las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados y derechos utilizados económicamente en el país. También se consideran de fuente uruguaya a las obtenidas por servicios técnicos prestados desde el exterior a sujetos pasivos del IRAE.

El concepto de residente establecido a efectos de este impuesto es el siguiente:

- En el caso de las personas físicas, se entenderá que el contribuyente tiene su residencia fiscal en Uruguay cuando se verifique cualquiera de las siguientes circunstancias:
  - Que permanezca en el país más de 183 días durante el año civil.
  - Que radique en Uruguay el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales.
- En el caso de las personas jurídicas se las considerará como residentes cuando se hayan constituido de acuerdo con las leyes nacionales.

Se ha designado como agentes de retención de este impuesto a los contribuyentes del IRAE que paguen o acrediten rentas empresariales, de capital o de trabajo a contribuyentes del IRNR. En caso de no existir agentes de retención designado, el contribuyente de IRNR deberá designar un representante en territorio nacional para que lo represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones impositivas (este representante será solidariamente responsable con el contribuyente por las referidas obligaciones).

Las alícuotas de este impuesto son las siguientes:

- Intereses correspondientes a depósitos en moneda nacional y en unidades indexadas, a más de un año

en instituciones de intermediación financiera: 3%

- Intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos a plazos mayores a tres años, mediante suscripción pública y cotización bursátil: 3%
- Intereses correspondientes a depósitos a un año o menos, constituidos en moneda nacional sin cláusula de reajuste: 5%
- Dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes del IRAE: 7%
- Restantes rentas: 12%

En materia de dividendos, es de destacar que sólo se encuentran gravados por IRNR los distribuidos por contribuyentes del IRAE que correspondan a rentas efectivamente gravadas por este impuesto, devengadas en ejercicios iniciados a partir del 1° de julio de 2007.

La ley también ha establecido otras exoneraciones, entre las que destacamos las siguientes:

- a) Los intereses de Deuda Pública.
- b) Los intereses de préstamos otorgados a contribuyentes del IRAE cuyos activos afectados a la obtención de rentas no gravadas por este tributo superen el 90% de sus activos valuados según normas fiscales.
- c) Las rentas originadas en la enajenación de acciones al portador de sociedades contribuyentes del IRAE.
- d) Los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones patrimoniales cuando el precio de las mismas considerado individualmente no supere las 30.000 Unidades Indexadas y siempre que la suma de las operaciones que no excedan dicho monto no superen las 90.000 Unidades Indexadas en el transcurso del año.
- e) Las rentas correspondientes a compañías de navegación marítima o aérea a condición de reciprocidad. Las rentas correspondientes a fletes para transporte marítimo o aéreo de bienes al exterior de la República se encuentran exentos en todos los casos.
- f) Las rentas provenientes de actividades desarrolladas en el exterior, y en los recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios, depósitos aduaneros y zonas francas, por entidades no residentes, con mercaderías de origen extranjero manifestadas en tránsito o depositadas en dichos exclaves, cuando tales mercaderías no tengan origen en territorio aduanero nacional ni estén destinadas al mismo. Esta exoneración también será aplicable cuando dichas mercaderías tengan por destino el territorio aduanero nacional, siempre que tales operaciones no superen en el ejercicio el 5% del monto total de las enajenaciones de mercaderías en tránsito o depositadas en los exclaves que se realicen en ese período.

La liquidación y pago del IRNR se realizarán anualmente, pero cuando la totalidad del impuesto hubiere sido objeto de retención el contribuyente podrá optar por no efectuar la declaración jurada correspondiente.



## 5. Impuesto al Valor Agregado

### \* Características principales

- La tasa básica del IVA es del 22% existiendo una tasa mínima del 10% aplicable sólo a ciertos productos y servicios.
- Las exportaciones y los productos agropecuarios están sujetos al régimen de tasa cero, por el cual se devuelve el crédito fiscal.

El IVA se aplica en Uruguay desde 1972 y ha ido adquiriendo mayor importancia a través de los años. Aparte de ser la principal fuente de recursos fiscales, el principal objetivo económico del IVA es gravar el consumo doméstico de bienes y servicios sin introducir distorsiones en las relaciones comerciales. Se intenta que el IVA no sea un impuesto discriminatorio, tanto desde el punto de vista de las importaciones en relación con la producción interna y desde el punto de vista del número de empresas que toman parte en el proceso económico y su grado de integración vertical u horizontal en el mismo.

### Individuos y empresas sujetas a IVA

Todas las empresas que son sujetos pasivos del IRAE son sujetos pasivos del IVA. El IVA también se aplica a personas físicas y entidades prestadoras de servicios personales.

### Operaciones gravadas

El IVA grava las importaciones y las ventas de bienes y servicios desarrolladas dentro del territorio uruguayo. El impuesto se configura con la entrega del bien, prestación del servicio o introducción definitiva de bienes al país.

### Exoneraciones

Entre otras, están exentas del IVA las enajenaciones de verduras y frutas, moneda extranjera, metales preciosos, cesiones de crédito, propiedades inmuebles, maquinaria agrícola y sus accesorios, combustibles derivados del petróleo excepto fuel oil, leche, insumos agropecuarios, libros, periódicos, revistas, material educativo y agua.

Además existe una exoneración para la prestación de determinados servicios, incluyendo intereses de títulos públicos y privados y de depósitos, arrendamientos de inmuebles, operaciones bancarias excepto los intereses sobre préstamos al consumo, retribuciones personales por servicios vinculados a actividades culturales, etc.

### Cálculo del IVA

El IVA se calcula sobre los montos netos facturados por ventas y servicios, debiendo ser discriminado en la respectiva factura. El IVA incluido en las adquisiciones de bienes y servicios que directa o indirectamente formen parte del costo de los bienes y servicios vendidos o prestados por el sujeto pasivo del impuesto (siempre que sea especificado claramente en la factura de compra) puede ser deducido del IVA ventas facturado por las enajenaciones de bienes o prestaciones de servicios.

Las facturas deben cumplir determinadas formalidades mínimas establecidas por las normas pertinentes, como ser la numeración pre-impresa consecutiva, la identificación del vendedor o prestador del servicio y del

adquiriente, el número de registro del vendedor o prestador del servicio ante la Dirección General Impositiva y el monto del impuesto discriminado del valor del bien o del servicio.

### Tasas

La tasa básica es del 22%, pero existe una tasa mínima del 10% aplicable a determinados bienes como ser productos alimenticios de primera necesidad y medicinas, y servicios prestados por hoteles relacionados con el hospedaje.

No hay una tasa especial aplicable a los productos suntuarios, los que, no obstante, se encuentran sujetos al Impuesto Específico Interno.

### Tasa cero

Las exportaciones y las ventas de productos agropecuarios en estado natural –con excepción de frutas, flores y hortalizas– realizadas por sujetos pasivos del IRAE están gravados por IVA a tasa cero. Ello implica que el IVA no se incluye en la factura pero se puede recuperar el IVA compras correspondiente a los bienes y servicios que directa o indirectamente integre el costo de los productos.

Tanto los sujetos pasivos de IRAE como los sujetos pasivos de IMEBA están gravados por IVA a tasa cero por las exportaciones y las ventas de frutas, flores y hortalizas. No obstante, en este caso, el régimen de IVA en suspenso cesa cuando los productores agropecuarios enajenan dichos bienes a sujetos pasivos de IRAE y cuando los referidos bienes se importan.

Los productos agropecuarios en estado natural son aquellos bienes primarios, animales y vegetales, tal como se obtienen en los establecimientos productores –i.e. sin haber sufrido manipulaciones o transformaciones que impliquen un proceso industrial, excepto cuando sean necesarios para su conservación. A su vez, la normativa establece que a los efectos de la liquidación del IVA, se consideran incluidos en la definición de productos agropecuarios en estado natural a los rolos descortezados.

### Servicios y bienes exentos

En el caso de venta de bienes y servicios exentos, el IVA incluido en las adquisiciones de bienes y servicios que integren el costo de los bienes vendidos o servicios prestados no podrá deducirse, convirtiéndose en un factor de costo.

### Recaudación del IVA

El IVA es recaudado por la Dirección General Impositiva. Las declaraciones juradas deben presentarse mensualmente, al vencimiento del mes siguiente en que se produjo el hecho gravado. Si de la declaración surge un crédito a favor del contribuyente, el mismo se traslada hacia el mes o ejercicio siguiente sin ajuste por inflación hasta que pueda ser absorbido por el IVA ventas.

En el caso de los exportadores y otros contribuyentes asimilados, la Autoridad Fiscal emite certificados de crédito por el monto de IVA compras, el que puede ser utilizado para la cancelación de otras deudas impositivas o endosadas, en su caso, a favor de los proveedores de los exportadores. Estos certificados pueden ser solicitados mensualmente y generalmente son emitidos dentro de los dos o tres meses de su solicitud.

## 6. Otros impuestos

### \* Características principales

- El Impuesto Específico Interno se aplica sobre bienes diversos, entre ellos el alcohol, tabaco, combustible, cosméticos y vehículos automotores.
- La constitución de las sociedades anónimas está gravada por un impuesto del 1% sobre el capital contractual.

### 6.1 Impuesto Específico Interno

El Impuesto Específico Interno (IMESI) representa actualmente aproximadamente el 9% de la recaudación fiscal.

El IMESI se impone sobre una gran gama de productos con tasas diferenciales.

El impuesto grava la primera enajenación realizada por los productores o importadores de dichos productos en el mercado local. Las exportaciones no están gravadas.

La tasa varía por cada artículo gravado y es fijada generalmente por el gobierno dentro de parámetros establecidos por la ley.

Los bienes que están sujetos a tasas más elevadas son las bebidas alcohólicas, el tabaco, el combustible, lubricantes y otros productos derivados del petróleo. Para las bebidas alcohólicas la tasa máxima es del 85%, y para el tabaco un 70%. Los productos derivados del petróleo están gravados sobre su precio de venta con tasas diferenciales dependiendo del producto, pudiendo dicha tasa alcanzar un máximo de 133% como en el caso de nafta refinada. Otros bienes gravados como ser alcohol, bebidas gaseosas, cosméticos, y vehículos propulsados a motor no diesel están gravados por tasas que varían entre 10% y 40%.

### 6.2 Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas

La constitución de sociedades anónimas está gravada por este impuesto de control, aplicable en ocasión de su constitución y al cierre de cada ejercicio fiscal.

Las tasas aplicables son las siguientes:

- 1,50% para la constitución de la sociedad,
- 0,75% para cada cierre del ejercicio.

El monto imponible está constituido por el capital mínimo para las SA vigente al momento de acaecimiento de

los hechos generadores.

Este impuesto no se aplica a Sucursales de empresas extranjeras.

### 6.3 Impuesto a los Ingresos de las Compañías de Seguros

Las compañías de seguros están sujetas al pago de un impuesto sobre sus ingresos brutos. La tasa general es del 5%, con excepción de los seguros marítimos cuya tasa es del 2%, los seguros de vida cuya tasa es del 0,5% y los seguros contra incendios cuya tasa es del 15%.

Cuando la entidad aseguradora no estuviera autorizada o habilitada para desarrollar actividad aseguradora en el país, las alícuotas aplicables podrán incrementarse hasta en un 40%.

### 6.4 Impuesto a las Enajenaciones de Bienes Agropecuarios

El Impuesto a las Enajenaciones de Bienes Agropecuarios (IMEBA) grava la primera enajenación realizada por los productores a contribuyentes del IRAE de diversos bienes tales como lanas y cueros, ganado en pie, granos, leche, productos derivados de la avicultura, apicultura y cunicultura, frutas y verduras.

También están gravadas las exportaciones realizadas por los productores y el autoconsumo realizado por los contribuyentes del IRAE.

Las tasas varían entre 0,9% y el 2,5% dependiendo del tipo de bien.

Asimismo, la enajenación de la lana, cueros, ganado en pie, granos, leche y productos de origen forestal y la exportación de productos hortícolas, frutícolas y cítricos está gravada por dos impuestos adicionales del 0,4% y 0,2%.

Las empresas agropecuarias tendrán que liquidar en forma preceptiva IRAE en lugar de IMEBA cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones:

1. Cuando se trate de Sociedades Anónimas, Sociedades en Comandita por Acciones, establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República, o Fideicomisos.
2. Cuando obtengan ingresos que superen los 2.000.000 de UI (US\$ 230.000 aproximadamente) en el ejercicio (se consideran a dichos efectos los ingresos obtenidos durante el ejercicio inmediato anterior).
3. Cuando realicen su explotación en predios que al comienzo del ejercicio excedan las 1.250 ha CONEAT<sup>19</sup> 100.

<sup>19</sup> El CONEAT es un índice que mide la capacidad productiva de la tierra, siendo el valor 100 el correspondiente a la capacidad productiva media del país.

## 6.5 Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales

Ese impuesto grava la transferencia de bienes inmuebles. Ambas partes intervinientes en la transacción están sujetas al pago de este impuesto a la tasa del 2% sobre el valor real de la propiedad (el cual es generalmente inferior al valor de mercado). Cuando el bien es transferido sin pago alguno, el beneficiario debe pagar el impuesto a la tasa del 4%. Los herederos en línea recta ascendente o descendente pagarán el impuesto a la tasa del 3%.

## 7. Tratados internacionales

### \* Características principales

- Existen tratados para evitar la doble tributación firmados con Alemania, Hungría, México, España y Suiza.

Uruguay ha suscripto tratados para evitar la doble tributación con Alemania (1987 y 2011), Hungría (1993), México (2010), España (2011) y Suiza (2011). Dichos tratados regulan aspectos impositivos y son vistos como un buen mecanismo para incentivar las inversiones locales.

El tratado suscripto con Alemania se deriva del “Modelo Alemán”, el cual a su vez tiene su fuente en el modelo de la OECD. El principal aspecto a resaltar de este tratado es la reducción del impuesto a ser retenido, cuando ello resulta aplicable, sobre los pagos o créditos al otro país signatario del tratado por concepto de regalías, asistencia técnica, intereses y dividendos. Bajo determinadas condiciones en Uruguay, todos los conceptos recién mencionados excepto intereses, están sujetos a impuesto por vía de retención cuando se realizan pagos o créditos al exterior.

De acuerdo a lo que se establece en dicho tratado, las tasas se reducen a las siguientes:

Dividendos, regalías e intereses:	Hasta un 15%
Pagos por concepto de asistencia técnica:	Hasta un 10%

El concepto de establecimiento permanente ha sido introducido a efectos de aceptar gravámenes por parte del país donde se ubica dicho establecimiento. El tratado suscripto con Hungría contiene similares disposiciones a las del tratado suscripto con Alemania.

Además, Uruguay tiene un acuerdo de intercambio de información firmado con Francia, y en diferente grado de avance de ratificación parlamentaria y diplomática se encuentran también los celebrados con Portugal, Liechtenstein, Ecuador, Malta, India, Bélgica, Finlandia y Corea del Sur. Asimismo, tienen acuerdo técnico los convenios con Rumania, Canadá, Australia, Noruega, Islas Feroe, Islandia, Groenlandia, Suecia y Dinamarca.