

## PRINCIPALES TRIBUTOS

El sistema tributario uruguayo está basado en la aplicación de impuestos directos e indirectos:

### Impuestos Directos

#### Impuesto a la Renta de las Actividades Empresariales (“IRAE”)

Este nuevo tributo sustituye al Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio (el “IRIC”), al Impuesto a las Rentas Agropecuarias (el “IRA”), al Impuesto a las Comisiones (COM) y al Impuesto a las Pequeñas Empresas (el “IMPEQUE”). Con el IRAE se amplía el ámbito de aplicación alcanzado por el IRIC, disminuyendo –en contrapartida- la alícuota del 30% al 25%.

Se trata de un impuesto anual que grava para los ejercicios iniciados a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley (esto es, a partir del 1° de julio de 2007) a las rentas de fuente uruguaya empresariales, que comprende todas las rentas de sociedades comerciales constituidas en el Uruguay y de los establecimientos permanentes de entidades no residentes, cualesquiera sean los factores utilizados por los sujetos mencionados para su obtención; las rentas agropecuarias y las rentas de naturaleza empresarial obtenidas por determinados sujetos diversos a los antedichos, *siempre que todas sean rentas de fuente uruguaya*. Se entiende por renta de fuente uruguaya la proveniente de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en Uruguay.

Asimismo, se consideran de fuente uruguaya, en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en este impuesto, las rentas obtenidas por servicios de carácter técnico prestados fuera de la relación de dependencia, desde el exterior, a contribuyentes de dicho impuesto, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo. En estos casos, la renta de fuente uruguaya será de un 5% (cinco por ciento) del ingreso total, siempre que los ingresos gravados por el IRAE que obtenga el usuario de tales servicios no superen el 10% (diez por ciento) de sus ingresos totales. En caso que el prestatario no obtenga ingresos gravados, se considerará que los servicios mencionados son íntegramente de fuente extranjera.

En el caso de las rentas derivadas del trabajo no dependiente, resultan gravadas cuando los contribuyentes opten por pagar este tributo en lugar del IRPF o estén incluidos en el IRAE por el monto de sus ingresos anuales (superior a US\$ 490.000, aproximadamente).

Será aplicable una alícuota del 25% sobre la renta neta fiscal.

#### Impuesto a las Rentas de los No Residentes (“IRNR”)

Por este impuesto de liquidación anual se gravan las rentas de fuente uruguaya de los no residentes (en sentido fiscal) en el Uruguay, que no actúen en el mismo por medio de establecimientos permanentes.

Se entiende por renta de fuente uruguaya la proveniente de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en Uruguay. Comprende las rentas empresariales y asimiladas, de trabajo (dependiente y no dependiente), del capital y de incrementos patrimoniales.

Se considerarán también de fuente uruguaya las rentas obtenidas por servicios técnicos prestados *desde el exterior* a contribuyentes del IRAE, *entendiéndose por tales los de carácter técnico, prestados en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo*. En estos casos, la renta de fuente uruguaya será de un 5% (cinco por ciento) del ingreso total, siempre que los ingresos gravados por el IRAE que obtenga el usuario de tales

servicios no superen el 10% (diez por ciento) de sus ingresos totales. En caso que el prestatario no obtenga ingresos gravados, se considerará que los servicios mencionados son íntegramente de fuente extranjera.

Están exonerados los intereses de títulos de deuda pública uruguaya, los intereses de préstamos a contribuyentes del IRAE cuyo activo fiscal afectado a obtener rentas no gravadas por ese impuesto supere el 90% del activo fiscal total (según composición de activos del ejercicio anterior), y los dividendos y utilidades que deriven de renta no gravada por el IRAE, como los provenientes de rentas de fuente extranjera.

Asimismo, los honorarios por servicios técnicos prestados desde el exterior y los royalties por derechos de autor, informaciones científicas o comerciales, marcas, patentes, etc., pagados a personas físicas domiciliadas en el exterior y personas jurídicas constituidas en dicho ámbito territorial, están exonerados cuando el destinatario de todos ellos es un usuario de Zonas Francas.

La tasa general aplicable es del 12% sobre el ingreso bruto (salvo en el caso de los dividendos gravados, los intereses de depósitos a más de un año en moneda nacional o en Unidades Indexadas en instituciones de intermediación financiera y otras pocas hipótesis, en cuyo caso la tasa aplicable será menor -del 7, del 5 o del 3%- , según el caso).

En general, en todo lo no expresamente dispuesto, se rige por las normas del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

## **Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”)**

Se trata de un impuesto anual que grava a las personas físicas residentes fiscales -no comprendidas en el IRAE- sobre todas sus rentas de fuente uruguaya (de capital, de trabajo, de incrementos patrimoniales e imputaciones de renta que establezca la ley) y las de fuente mundial derivadas del capital mobiliario originadas en depósitos, préstamos y colocaciones de capital o de crédito de cualquier naturaleza proveniente de entidades no residentes y de servicios personales (dentro y fuera de la dependencia) prestados en el exterior bajo determinadas condiciones.

Se establece un tratamiento diferencial para las rentas derivadas del capital e incrementos patrimoniales y las rentas derivadas del trabajo, que básicamente es el siguiente:

### **a) Rentas derivadas del capital e incrementos patrimoniales:**

**Las rentas derivadas del capital**, incluyen todas las que -en dinero o en especie- provengan directamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, por ejemplo intereses, utilidades, dividendos, arrendamientos, regalías, derechos federativos de deportistas, derechos de imagen y similares.

No se gravan las utilidades ni los dividendos distribuidos por contribuyentes del IRAE que deriven de renta empresarial no gravada por el IRAE, como por ejemplo, las rentas expresamente exoneradas de IRAE, las gravadas por otros tributos, o las rentas de fuente extranjera, (salvo, en este último caso, cuando las rentas se originen en depósitos, préstamos y colocaciones de capital o de crédito de cualquier naturaleza proveniente de entidades no residentes y constituyan rentas pasivas).

Están exonerados de este tributo –entre otros- los títulos de deuda pública uruguaya y los resultados de fondos privados de seguridad social.

**Los incrementos patrimoniales** gravados son aquellos derivados de las rentas originadas en la enajenación, promesa de enajenación, cesión de promesa de enajenación, cesión de derechos

hereditarios, cesión de derechos posesorios y en la sentencia declarativa de prescripción adquisitiva, de bienes muebles o inmuebles, corporales e incorporales (incluyendo las donaciones, pero excluyendo la transmisión sucesoria, la disolución de la sociedad matrimonial, y la partición).

Dependiendo de la clase de transacción de que se trate, la base de cálculo prevista es, en principio, o un porcentaje del monto bruto de los ingresos, o el monto bruto de los ingresos con deducción del costo fiscal, y la alícuota general aplicable es del 12% (salvo en el caso de dividendos gravados, derechos de autor -literarios, artísticos o científicos-, intereses de depósitos en moneda nacional o en Unidades Indexadas en instituciones de intermediación financiera y otras contadas hipótesis, en cuyo caso la alícuota será del 12%, 7%, 5% o del 3%, según el caso).

Se aplica el principio de lo devengado, salvo en el caso de las plusvalías, en el que se imputará la renta en el momento de la realización, entendiéndose por tal la enajenación (con la excepción especial de las enajenaciones a plazo en las que se podrá optar por computar la renta prorrateándola en función de las cuotas contratadas y las vencidas)..

#### **b) Rentas derivadas del trabajo:**

Comprende a las rentas obtenidas por la prestación de servicios personales (dentro o fuera de la relación de dependencia) desarrollada en Uruguay, y subsidios de inactividad compensada.

También se consideran de fuente uruguaya:

- \* Las retribuciones por servicios personales desarrollados fuera del territorio nacional en relación de dependencia, siempre que tales servicios sean prestados a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) o del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF).
- \* Las rentas obtenidas por servicios de carácter técnico prestados desde el exterior, fuera de la relación de dependencia en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en el IRAE, a contribuyentes de dicho impuesto, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.

La ley faculta al Poder Ejecutivo a establecer el porcentaje de renta que se considera de fuente uruguaya, cuando las rentas referidas en los dos últimos apartados se vinculen total o parcialmente a rentas no gravadas por el IRAE, y actualmente lo ha hecho respecto al último de ellos (servicios técnicos), fijando la renta de fuente uruguaya en un 5% (cinco por ciento) del ingreso total, siempre que los ingresos gravados por IRAE que obtenga el usuario de tales servicios no superen el 10% (diez por ciento) de sus ingresos totales.

Se aplica el principio de lo devengado, salvo para las rentas obtenidas en relación de dependencia correspondientes al sueldo anual complementario, suma para mejor goce de la licencia y similares, que se imputarán en el mes en que deban pagarse conforme a la normativa en la materia. Dentro del concepto de similares se incluyen las rentas obtenidas en relación de dependencia que se caractericen por imputarse al mes de pago efectivo aún cuando estén asociadas a períodos de generación que superen el mes calendario (bonos por buen desempeño, primas de rendimiento, etc.).

Hasta el 30 de junio de 2008, comprendía también las prestaciones de pasividad (pensión o jubilación), pero quedaron excluidas de este impuesto al entrar en vigor el Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS), que desde el 1 de julio de 2008 grava las pasividades servidas por instituciones públicas y privadas, residentes en Uruguay.

A su respecto, se prevé la aplicación de una deducción previa del 30% en concepto de gastos para las rentas de servicios personales fuera de la dependencia, y la aplicación de tasas

progresionales (10%, 15%, 20%, 22%, 25% y 30%) a todos los ingresos de esta categoría (trabajo) en función de su ubicación en distintos tramos, por sobre el monto mínimo no imponible general aplicable según se opte por tributar individualmente o como núcleo familiar (aprox. entre U\$S 10.570 y U\$S 21.140 anuales) establecido en función de valores fijados por el gobierno periódicamente (generalmente por año).

Prevé además la posibilidad de implementar ciertas deducciones porcentuales del impuesto, por concepto de contribuciones de seguridad social, seguro social de enfermedad y otros, así como de unos pocos gastos personales o familiares dependiendo de la situación del contribuyente (educación, alimentación, vivienda y salud de los hijos menores a cargo, etc.).

### **Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (“IASS”)**

Este impuesto rige a partir del 1 de julio de 2008, y grava las pasividades servidas por instituciones de seguridad social -públicas y privadas- residentes en Uruguay.

Comprende todos los ingresos por jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza, quedando excluidos los ingresos generados en aportes realizados a instituciones de previsión social no residentes (jubilaciones y pensiones extranjeras), aún cuando sean pagados por entidades residentes (lo cual excluye del impuesto la porción extranjera de las jubilaciones, pensiones y similares que siendo pagadas por instituciones públicas y privadas residentes en Uruguay han sido acordadas al beneficiario en virtud de la acumulación de servicios prestados en diferentes países al amparo de tratados de seguridad social).

#### **Mínimo no imponible**

No pagan este impuesto los pasivos cuyos ingresos anuales por pasividades sumados no superen el mínimo no imponible fijado en 96 Bases de Prestaciones y Contribuciones (BPC) (aproximadamente; U\$S 12.080 anuales).

El ingreso computable estará constituido por el importe íntegro de la jubilación, pensión o prestación de pasividad correspondiente. El impuesto se determina por tasas progresionales (10%, 20% y 25%) de una escala de ingresos, aplicando a la porción de ingresos comprendida en cada tramo la tasa correspondiente.

#### **Liquidación**

El impuesto se liquida anualmente salvo en el caso de fallecimiento del pasivo en el cual la liquidación deberá practicarse a dicha fecha.

Los contribuyentes deberán efectuar anticipos mensuales del impuesto, a cuenta de la liquidación anual, cuyo monto se determinará aplicando a los ingresos del mes la escala de ingresos referida, mensualizada (escalas anuales divididas entre doce; mínimo no imponible mensual de 8 BPC; unos U\$S 840, aproximadamente). No estarán obligados a efectuar anticipos aquellos contribuyentes cuyos ingresos comprendidos sean objeto de retención. Las retenciones efectuadas por los responsables se considerarán anticipos a cuenta del impuesto.

#### **Responsables sustitutos**

Son responsables sustitutos obligados a efectuar las retenciones correspondientes, el Banco de Previsión Social, el Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas, la Dirección Nacional de Asistencia Social Policial, la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias, la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios, la Caja Notarial de Seguridad Social, y cualquier otra entidad residente en Uruguay, pública o privada, por el impuesto

correspondiente a las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza que paguen a contribuyentes del impuesto.

Quienes perciban ingresos por pasividades, servidas a través de un único instituto de previsión social, no deberán realizar ningún trámite.

Quienes perciban simultáneamente más de una pasividad, servidas por diferentes organismos de previsión social y la suma de las mismas no supere las 8 BPC mensuales no deberán realizar ningún trámite.

Quienes perciban simultáneamente más de una pasividad, servidas por diferentes organismos de previsión social y la suma de las mismas supere las 8 BPC mensuales solamente podrán deducir el mínimo no imponible en una de ellas.

### **Ajuste anual**

El responsable, en base a la información que disponga realizará las correspondientes retenciones mensuales y determinará un ajuste anual al 31 de diciembre de cada año, estableciendo así la diferencia entre el impuesto determinado de acuerdo a las normas generales, y las retenciones realizadas por el responsable. 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 Administración Fiscal en las condiciones establecidas.

Si el contribuyente obtuviera ingresos gravados 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 otros ingresos gravados, el impuesto retenido será considerado como anticipo y estarán obligados a presentar declaración jurada en los plazos y condiciones que establezca la Administración Fiscal.

### **Impuesto al Patrimonio (IP).**

El IP es un impuesto anual que grava los activos radicados en el país -deducidas ciertas deudas- al cierre del ejercicio económico anual, con una tasa general empresarial del 1,5% para las empresas industriales, comerciales (con ciertos beneficios según el caso) y de servicios (siempre que fiscalmente constituyan empresa según la definición legal) y las personas jurídicas constituidas en el extranjero, aplicándose en todos estos casos sobre todo su patrimonio; del 2,8% para los bancos, casas financieras y administradoras de crédito, y del 3,5% para las obligaciones y debentures, títulos de ahorro y otros valores similares emitidos al portador.

Las personas físicas, tributan el IP con tasas progresivas por franja de patrimonio que varían actualmente del 0,7% al 1,60%, y que se aplican sobre el excedente de un mínimo no imponible individual de aproximadamente US\$ 124.000, que se duplica para los matrimonios y sucesiones indivisas. A partir del año 2008 ha iniciado un proceso de reducción progresiva de las tasas que -según la franja que corresponda- varía entre un 0,25% y un 0,10% de abatimiento anual, de modo de llegar al año 2024 (para algunas franjas antes de esa fecha) a una tasa única general del 0,10% para estos contribuyentes, salvo el caso de los no residentes que no tributen el IRNR, para los cuales nunca será inferior al 1,5%.

A partir del 01/07/2007, ciertos prestadores de servicios personales fuera de la relación de dependencia comprendidos en el IRAE son sujetos pasivos de IP tributando por el patrimonio afectado a tal actividad, a la tasa general empresarial. Las empresas unipersonales (residentes y

no residentes) tributarán a la tasa general sólo sobre el patrimonio afectado a la actividad respectiva, tributando sobre el resto según corresponda (persona física residente, matrimonio, sucesión indivisa, y persona física no residente que tribute o no IRNR).

### **Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales (ICIR).**

Es un impuesto anual que recae sobre los inmuebles rurales que, en su conjunto, excedan por titular las 2.000 hectáreas índice CONEAT 100 o equivalentes.<sup>1</sup>

Son sujetos pasivos del impuesto, todas las personas físicas y jurídicas, siempre que sean titulares de inmuebles rurales que al cierre del ejercicio excedan en su conjunto, las 2.000 hectáreas índice CONEAT 100 o equivalentes.

La cantidad total de hectáreas de inmuebles rurales de propiedad del sujeto pasivo deberá proporcionarse a un índice CONEAT 100 considerando el propio índice CONEAT de cada padrón, y sobre ese total deberán aplicarse los siguientes montos por hectárea:

A) 67 UI<sup>2</sup> (sesenta y siete unidades indexadas) por cada hectárea para sujetos pasivos propietarios de una superficie de hasta 5.000 hectáreas CONEAT 100 o equivalente.

B) 100 UI (cien unidades indexadas) por cada hectárea para sujetos pasivos propietarios de una superficie superior de hasta 10.000 hectáreas CONEAT 100 o equivalente.

C) 135 UI (ciento treinta y cinco unidades indexadas) por cada hectárea para sujetos pasivos propietarios de una superficie superior a 10.000 hectáreas CONEAT 100 o equivalente.

En los casos de desmembramiento de la propiedad de los inmuebles rurales, las hectáreas correspondientes se imputarán a los sujetos pasivos titulares de la propiedad.

El impuesto se liquidará por declaración jurada sobre la base de los bienes inmuebles rurales del contribuyente al 31 de diciembre de cada año.

A los efectos de la determinación de la superficie de los inmuebles rurales no se tendrá en cuenta la superficie ocupada por bosque nativo que conste en el "Registro de Bosques Nativos" de la Dirección General Forestal del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca.

Se autoriza a la Administración Tributaria a determinar pagos a cuenta del impuesto en las condiciones que establezca la reglamentación.

## **Impuestos Indirectos**

### **Impuesto Específico Interno (a las ventas de ciertos bienes)**

---

<sup>1</sup> Índice estructurado por el Ministerio de Agricultura y Pesca y la Comisión Nacional de Estudio Agroeconómico de la Tierra (CO.N.E.A.T.), que constituye áreas homogéneas definidas por su capacidad productiva en kilos de carne bovina, ovina y kilos de lana por hectárea de campo natural, cuyo promedio es el índice 100.

<sup>2</sup> Unidad Indexada (unidad de cuenta de reajuste diario basada en la variación pasada del IPC).

El IMESI grava la primera venta o afectación al uso propio por los contribuyentes y la importación por no contribuyentes de determinados productos: bebidas, tabaco, combustibles, cosméticos, vehículos, con tasas variables según el tipo de producto. Su tasa porcentual o valor fijo por unidad varía según el bien cuya venta se grava.

### **Impuesto al Valor Agregado**

El IVA es un impuesto que grava la circulación interna de bienes y servicios, las importaciones de bienes, y en determinadas condiciones la agregación de valor por construcción en inmuebles.

La tasa básica del IVA es del 22% y existe una tasa mínima del 10% aplicable a productos de primera necesidad, medicinas y a la enajenación realizada por empresas constructoras de inmuebles nuevos o con reciclajes significativos, existiendo determinadas enajenaciones de bienes y ciertas prestaciones de servicios que gozan de exoneración del impuesto.