

## IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL (IRAE)

### Generalidades

A partir del 1 de julio de 2007 con la entrada en vigencia de la Ley de reforma tributaria, comienza a aplicarse el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) en sustitución del IRIC (Impuesto a la Renta de Industria y Comercio).

Actualmente se encuentran comprendidas en el IRAE, las rentas empresariales, las asimiladas a empresariales y las rentas comprendidas en el Impuesto a la Renta de Personas físicas que hayan optado por liquidar IRAE o que superen el límite de ingresos anuales que determine el Poder Ejecutivo (hoy aproximadamente en US\$ 490.000)

Las Sociedades Anónimas, las Sociedades en Comandita por Acciones, las restantes sociedades comerciales, y las Sucursales de sociedades del exterior (establecimientos permanentes en el nuevo régimen) liquidan el IRAE por todas sus rentas, aún cuando provengan exclusiva o predominantemente del capital o del trabajo.

No obstante, a tales efectos no configurarán establecimiento permanente las entidades no residentes que obtengan exclusivamente rentas puras de capital, aún cuando la totalidad de su activo esté radicado en el Uruguay (en ese caso tributarían Impuesto a la Renta de los No Residentes).

### Sujetos pasivos

A partir del 1 de julio de 2007, son sujetos pasivos del IRAE por todas sus rentas todas las sociedades comerciales, los establecimientos permanentes de no residentes, asociaciones y sociedades agrarias, fideicomisos, fondos de inversión, sociedades civiles y de hecho integradas al mismo tiempo por residentes y no residentes (exceptuando para el caso de las 2 últimas, el caso de que obtengan sólo rentas de capital).

Los demás contribuyentes, como por ejemplo las personas físicas, condominios, grupos de interés, sociedades de hecho y sociedades civiles integradas exclusivamente por residentes, consorcios, etc., tributan en tanto lleven a cabo una actividad empresarial que combine capital y trabajo para producir un resultado económico, o cuando sus ingresos anuales no empresariales derivados de servicios personales superen los US\$ 490.000.

En todos los casos, debe tratarse de residentes fiscales, entendiéndose por tales a las personas jurídicas constituidas de acuerdo con la legislación uruguaya y las personas físicas que permanezcan más de 183 (ciento ochenta y tres) días durante el año civil, en territorio uruguayo o que radiquen en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales.

A los efectos de la **residencia fiscal**, la reglamentación ha establecido que:

- Se entenderá **que una persona física radica en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades, cuando genere en el país rentas de mayor volumen que en cualquier otro país.**
- Se presumirá que una persona física **tiene sus intereses vitales en el país, cuando residan en la República su cónyuge e hijos menores de edad que de él dependan, siempre que el cónyuge no esté separado legalmente y los hijos estén sometidos a patria potestad.** En caso que no existan hijos bastará la presencia del cónyuge.
- **Para determinar el período de permanencia en territorio uruguayo de las personas físicas, se considerarán todos los días en que se registre presencia física efectiva en el país, cualquiera sea la hora de entrada o salida del mismo, no computándose los días en que las personas se encuentren como pasajeros en tránsito en Uruguay, en el curso de un viaje entre terceros países y las ausencias del territorio uruguayo**

**serán consideradas esporádicas (y por tanto computables para los 183 días) en la medida que no excedan los treinta días corridos**, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país, exclusivamente mediante certificado de residencia emitido por la autoridad fiscal competente del correspondiente Estado. (En Uruguay, la DGI será la autoridad competente a efectos de la emisión de los certificados que acrediten la residencia fiscal).

- **Las personas jurídicas del exterior y demás entidades no constituidas de acuerdo a las leyes nacionales, que establezcan su domicilio en el país, se considerarán residentes en territorio nacional desde la culminación de los trámites formales que dispongan las normas legales y reglamentarias vigentes.**
- **Se considerará que las personas jurídicas y demás entidades constituidas de acuerdo a las leyes nacionales han dejado de ser residentes en territorio nacional, cuando carezcan de cualquier clase de domicilio en el país y hayan culminado la totalidad de los trámites legales y reglamentarios correspondientes a la transferencia del domicilio al extranjero.**

### **Territorialidad**

Los distintos impuestos a la renta gravan las rentas de fuente uruguaya.

Se consideran rentas de fuente uruguaya las provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en el país, con independencia de la nacionalidad o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

Las excepciones al principio de la fuente están dadas en el IRNR, el IRPF<sup>1</sup> y el IRAE para el caso de los honorarios de servicios técnicos prestados en el exterior y pagados o acreditados por sujetos pasivos del IRAE respectivamente a contribuyentes de los mencionados impuestos, según dichos servicios estén sustancialmente relacionados o no –conforme al criterio de la reglamentación- a la obtención de rentas no gravadas por el IRAE (extraterritoriales y exentas) por el usuario de los mismos.

### **Renta Bruta**

#### **Año fiscal**

Las rentas gravadas se liquidan al cierre del ejercicio económico anual de la empresa, siempre que se lleve contabilidad suficiente, y sin perjuicio de la realización de anticipos del impuesto (mensuales o trimestrales según el caso) durante el ejercicio en base a la relación ingreso/impuesto del ejercicio previo.

Con excepción de las explotaciones agropecuarias, cuyo cierre de ejercicio deberá ser el 30 de junio de cada año, en el resto de las actividades el año fiscal coincidirá con el ejercicio económico, el cual no tiene porque coincidir con el año civil.

#### **Reconocimiento de ingresos y gastos**

La renta neta gravada se determina tomando en consideración las rentas brutas y gastos devengados en el transcurso del ejercicio. En el caso de rentas derivadas de ventas de inmuebles pagaderos a plazos, las mismas se reconocen en cada ejercicio en función de las cuotas contratadas y las vencidas.

---

<sup>1</sup> En el IRPF también se incluye las retribuciones por servicios personales desarrollados fuera del territorio nacional en relación de dependencia, prestados a contribuyentes del IRAE o del IRPF.

### **Rentas computables**

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

Asimismo se considera renta bruta:

- el resultado por la enajenación de bienes del activo fijo.
- el resultado que resulte 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 por la enajenación o liquidación –total o parcial- de establecimientos o casas de comercio.
- todo otro aumento de patrimonio producido en el ejercicio, con excepción de los que resulten de:
  - a) las revaluaciones de bienes de activo fijo;
  - b) en el caso de sociedades, las integraciones de capital, reintegros del mismo o rescates que arrojen aumento patrimonial para la sociedad.

### **Precios de transferencia. Conceptos generales.**

A partir del 1 de julio de 2007, se crea un régimen específico de fijación de precios de transferencia para la determinación de la renta de operaciones en que intervengan partes vinculadas, o realizadas por empresas contribuyentes con residentes de paraísos fiscales, o a través de intermediarios, etc.

En principio, serán consideradas a todos los efectos como celebradas entre partes independientes aquellas operaciones cuyas prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entidades independientes.

Se aplicará este mismo criterio a las operaciones realizadas entre sujetos pasivos y sus filiales extranjeras, sus sucursales, sus establecimientos permanentes y otro tipo de entidades *no residentes vinculados a ellos*.

Igual tratamiento tendrán las operaciones efectuadas entre casa matriz residente en territorio nacional y sus establecimientos permanentes ubicados en el exterior, y entre establecimientos permanentes de una misma matriz ubicados en territorio nacional y en el exterior.

Los saldos de las cuentas de aportes, colocaciones y en general de cualquier operación financiera, así como las cuentas de retiros de capital, correspondientes a operaciones realizadas entre las entidades referidas, serán considerados en todos los casos cuentas de capital.

#### **\* Sujetos alcanzados.**

La reglamentación determinó que los sujetos alcanzados por este régimen son:

- a) Quienes realicen operaciones con entidades vinculadas constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en el exterior; y estén comprendidos en el IRAE (excepto quienes obtengan rentas asimiladas a rentas empresariales por la habitualidad en la enajenación de inmuebles).
- b) Quienes obtengan rentas por servicios personales fuera de la relación de dependencia alcanzadas por el IRAE por opción o inclusión preceptiva por superar el tope establecido (U\$S 490.000) y realicen operaciones con entidades vinculadas constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en el exterior.

- c) Quienes efectúen operaciones con entidades constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en países de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación, incluyendo las operaciones realizadas con entidades que operen en exclaves aduaneros, incluidos los radicados en territorio nacional, y se beneficien de un régimen de baja o nula tributación.

\* **Situaciones alcanzadas por el régimen de precios de transferencia**

Las situaciones susceptibles de ser sometidas a régimen de ajuste de precios de transferencia, serán aquellas operaciones en las que:

- Se configure ***vinculación de un sujeto pasivo con una contraparte no residente y las prestaciones y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre entidades independientes*** (lo cual deberá ser probado fehacientemente por la Dirección General Impositiva).
- La ***contraparte sea una entidad que opere en exclaves aduaneros<sup>2</sup> o que goce de un régimen de nula o baja tributación*** (no admitiéndose prueba en contrario de la vinculación ni del apartamiento de las prácticas de mercado).

\* **Vinculación.**

La vinculación se configurará cuando un sujeto pasivo realice operaciones con una contraparte no residente y *ambas partes estén sujetas, de manera directa o indirecta, a la dirección o control* de las mismas personas físicas o jurídicas de manera que las mismas tengan poder de decisión o influencia significativa en los sujetos pasivos (control o dirección efectivos) 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.

La Administración Fiscal ha establecido reglamentariamente que se considerará configurada la vinculación entre partes cuando -sin perjuicio de otras situaciones- se realicen operaciones entre ellas y se verifique alguno de los siguientes supuestos:

- a) Una entidad posea una participación igual o mayor al 10% (diez por ciento) del capital de otra.
- b) Una entidad ejerza sus influencias funcionales sobre otra entidad.
- c) Dos o más entidades tengan indistintamente:
  - c.1) Una entidad en común que posea una participación igual o mayor al 10% (diez por ciento) en sus capitales.
  - c.2) Una entidad en común que posea una participación igual o mayor al 10% (diez por ciento) en el capital de una o más entidades, e influencias funcionales en una o más de las otras entidades.
  - c.3) Una entidad en común que posea influencias funcionales sobre ellas simultáneamente.

---

<sup>2</sup> *Sin embargo, no se considerarán comprendidas aquellas operaciones de venta de bienes y prestaciones de servicios realizados desde territorio aduanero nacional a entidades que operen en las zonas francas, puertos francos y otras áreas geográficas ubicadas en el territorio nacional donde las disposiciones aduaneras no son aplicables, siempre que sean destinados a ser utilizados exclusivamente en dichos ámbitos geográficos y no se verifiquen hipótesis de vinculación.*

- d) Una entidad posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en el órgano social competente de otra.
- e) Dos o más entidades tengan una entidad en común que posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en el órgano social competente de ellas.
- f) La actividad principal de una entidad derive de contratos de exclusividad como agente, distribuidor, concesionario o proveedor, de bienes, servicios o derechos, celebrados con otra entidad. A tales efectos se considerará que una actividad califica como principal, cuando el nivel de los ingresos generados por la misma, representa al menos el 50% del total de los ingresos obtenidos por la entidad en el ejercicio correspondiente.
- g) Una entidad participe en la fijación de políticas empresariales, de aprovisionamiento de materias primas, de producción y/o de comercialización de otra.
- h) Dos o más entidades tengan una entidad en común que participe en la fijación de políticas empresariales, de aprovisionamiento de materias primas, de producción y/o de comercialización de ellas.
- i) Una entidad se haga cargo de pérdidas o gastos de otra.
- j) Existan influencias funcionales, las que -entre otras situaciones- se entenderán presentes cuando:
  - i. Dos o más entidades posean directores, funcionarios o administradores comunes, con poder de decisión para orientar o definir las actividades de las mismas.
  - ii. Una entidad provea a otra la propiedad tecnológica o conocimiento técnico que constituya la base de las actividades de esta última.
  - iii. Dos o más entidades acuerden cláusulas contractuales que asuman el carácter de preferenciales con relación a las otorgadas a terceros en similares circunstancias, tales como descuentos por volúmenes negociados, financiación de las operaciones o entrega en consignación.
  - iv. Una entidad desarrolle una actividad de importancia sólo con relación a otra, o su existencia se justifique únicamente con relación a otra, verificándose situaciones tales como relaciones de único proveedor o único cliente.
  - v. Una entidad provea en forma sustancial los fondos requeridos para el desarrollo de las actividades comerciales de otra, mediante la concesión de préstamos o el otorgamiento de garantías de cualquier tipo en los casos de financiación provista por un tercero.

Se considerará que una entidad provee fondos a otra de manera sustancial, cuando el monto del endeudamiento neto supere el patrimonio de esta última, valuado según el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.
  - vi. Los directores, funcionarios, o administradores con poder de decisión en una entidad, reciban instrucciones o actúen en interés de otra.
  - vii. Existan acuerdos, circunstancias o situaciones por las que se otorgue la dirección a una entidad cuya participación en el capital social sea minoritaria.

En todos los casos, la Administración Fiscal deberá probar fehacientemente que las operaciones no se ajustan a las prácticas del mercado entre entidades independientes.

\* **Países de nula o baja tributación (“paraísos fiscales”).**

En estos casos especiales taxativamente determinados por la reglamentación, las operaciones se presumirán siempre y **sin admitir prueba en contrario,** realizadas entre partes vinculadas y no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los valores normales de mercado entre partes independientes. . A este efecto, se estableció por la Administración Fiscal la siguiente lista de países (incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes tributarios especiales) **que son consideradas de nula o baja tributación (paraísos fiscales):**

1. Anguila (territorio de ultramar del Reino Unido)
2. Antigua y Barbuda
3. Aruba (territorio de Países Bajos)
4. Comunidad de las Bahamas
5. Estado de Bahrein
6. Bermudas (territorio de ultramar del Reino Unido)
7. Belice
8. Islas Vírgenes Británicas (territorio del Reino Unido)
9. Islas Caimán (territorio del Reino Unido)
10. Islas de Cook (territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)
11. Republica de Chipre
12. Commonwealth de Dominica
13. Colonia de Gibraltar (territorio del Reino Unido)
14. Grenada
15. Isla Guernesey (dependencia de la Corona Británica)
16. Isla de Man (dependencia de la Corona Británica)
17. Isla de Jersey (dependencia de la Corona Británica)
18. República de Malta
19. República de Mauricio
20. Isla de Montserrat (territorio del Reino Unido)
21. Republica de Nauru
22. Antillas Holandesas (territorio de Países Bajos)
23. Niue (territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)
24. Panama
25. Samoa
26. Serenísima República de San Marino
27. República de Seychelles
28. Santa Lucía

29. Federación de Saint Kitts y Nevis
30. San Vicente y Las Granadinas
31. Islas Turcas y Caicos (territorio dependiente de Reino Unido)
32. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América (territorio de USA)
33. Republica de Vanuatu

Asimismo, se estableció que se excluirán de la lista precedente a aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o estados asociados que:

- o Establezcan la vigencia de un acuerdo de intercambio de información suscrito con Uruguay y que además por sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo, ante el pedido de información del Fisco.
- o Introduzcan en su legislación interna modificaciones en el impuesto a la renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia que le hagan perder la característica de país o régimen de baja o nula tributación.

Finalmente, se faculta a la Administración Fiscal a ampliar la nómina de países.

\* **Exclaves aduaneros con regímenes de baja o nula tributación..**

La reglamentación estableció que constituyen exclaves aduaneros:

- Las zonas francas
- Los puertos francos
- Otras áreas geográficas donde las disposiciones aduaneras no son aplicables.

Ello se aplica tanto si están ubicados en territorio nacional o en el exterior.

\* **Regímenes de baja o nula tributación.**

Asimismo, la reglamentación dispuso que los regímenes de baja o nula tributación referidos son aquellos cuya tasa de imposición efectiva sobre la renta es inferior al 40% (cuarenta por ciento) de la establecida con carácter general para el IRAE (o sea, cuando la tasa efectiva es inferior al 10%).

Quedan excluidas del régimen las operaciones de venta de bienes y prestaciones de servicios realizados desde territorio aduanero nacional a entidades que operen en los exclaves ubicados en territorio nacional, **destinados a ser utilizados exclusivamente en dichos ámbitos geográficos**

\* **Métodos de ajuste.**

En función de todo lo anterior, cuando las prestaciones y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre entidades independientes las mismas se ajustarán de conformidad con los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada, siendo de aplicación los métodos de precios comparables entre partes independientes, de precios de reventa fijados entre partes independientes, de costo más beneficios, de división de ganancias y de margen neto de la transacción. A efectos de la utilización de dichos métodos, para la determinación del precio de las operaciones, se entiende por:

- a) *Precio comparable* entre partes independientes, al precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables.

**Exclusión.:** El método de precios comparables entre partes independientes, no será aplicable cuando los productos no sean análogos por naturaleza, calidad y, además, cuando los mercados no sean comparables por sus características o por su volumen, cuando existan notorias diferencias en el volumen de las transacciones, cuando las condiciones financieras y monetarias no sean susceptibles de ser ajustadas y en el supuesto de que los bienes intangibles objeto de la transacción no sean iguales o similares.

- b) *Precio de reventa* fijados entre partes independientes, al precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, que se determinará multiplicando el precio de reventa o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate fijado entre partes independientes en operaciones comparables por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con las ventas netas.
- c) *Costo más beneficios*, al precio de venta de un bien, un servicio u otras transacciones, entre partes relacionadas, que se determinará multiplicando el costo de los bienes, servicios o de la operación de que se trate, por el resultado de adicionar a la unidad el porcentaje de ganancia bruta aplicado con o entre partes independientes en transacciones comparables, determinándose dicho porcentaje relacionando la utilidad bruta con el costo de ventas.
- d) *División de ganancias*, la que resulte de aplicar para la asignación de las ganancias obtenidas entre partes vinculadas, la proporción en que hubieran sido asignadas entre partes independientes, de acuerdo con el siguiente procedimiento:
  - 1) Se determinará una ganancia global mediante la suma de las ganancias asignadas a cada parte vinculada involucrada en la o las transacciones.
  - 2) Dicha ganancia global se asignará a cada una de las partes vinculadas en la proporción que resulte de considerar elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de ellas, con relación a las transacciones que hubieran realizado entre las mismas.
- e) *Margen neto de la transacción*, al margen de ganancia aplicable a las transacciones entre partes vinculadas que se determine para ganancias obtenidas por alguna de ellas en transacciones no controladas comparables, o en transacciones comparables entre partes independientes. A los fines de establecer dicho margen, podrán considerarse factores de rentabilidad tales como retornos sobre activos, ventas, costos, gastos o flujos monetarios.

En todos estos casos, el contribuyente deberá suministrar la información que la reglamentación disponga, la cual podrá incluir entre otras, la asignación de costos, márgenes de utilidad y demás datos convenientes para la fiscalización de las operaciones.

Para la aplicación de los métodos referidos, el análisis de comparabilidad y la justificación de los precios podrá realizarse indistintamente sobre la situación del sujeto local, o del sujeto del exterior. En caso de optarse por la situación del sujeto del exterior se exigirá prueba documentada certificada en el país de origen por auditor independiente de reconocido prestigio, debidamente traducida y legalizada.

\* **Operaciones comparables.**

Serán consideradas comparables aquellas transacciones analizadas entre las que no existan diferencias que afecten el precio, el margen de ganancias o el monto de la contraprestación.



También cuando tales diferencias se eliminen en virtud de ajustes que permitan un grado sustancial de comparabilidad.

A los fines del ajuste de las mencionadas diferencias, deberán tomarse en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones considerando, entre otros elementos:

- a) Las características de las transacciones, incluyendo:
  1. En el caso de transacciones financieras, elementos tales como el monto del capital o préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, capacidad efectiva de repago, tasa de interés, monto de las comisiones, cargos de orden administrativo y cualquier otro pago o cargo, acreditación o, en su caso, débito que se realice o practique en virtud de las mismas.
  2. En prestaciones de servicios, elementos tales como su naturaleza y la necesidad de su prestación para el tomador del o los servicios, así como también si estos involucran o no información concerniente a experiencias industriales, comerciales o científicas, asistencia técnica o, en su caso, la transferencia o la cesión de intangibles.
  3. En transacciones que impliquen la venta o pagos por el uso o la cesión de uso de bienes tangibles, se deberá atender a las características físicas del bien, su relación con la actividad del adquirente, arrendatario o usuario, su calidad, confiabilidad, disponibilidad y, entre otros, volumen de la oferta.
  4. En el supuesto de la explotación o transferencia de intangibles, elementos tales como la forma asignada a la transacción (venta, cesión del uso o derecho a uso) su exclusividad, sus restricciones o limitaciones espaciales, singularidad del bien (patentes, formulas, procesos, diseños, modelos, derechos de autor, marcas o activos similares, métodos, programas, procedimientos, sistemas, estudios u otros tipos de transferencia de tecnología), duración del contrato o acuerdo, grado de protección y capacidad potencial de generar ganancias (valor de las ganancias futuras).
- b) Las funciones o actividades, tales como diseño, fabricación, armado, investigación y desarrollo, compra, distribución, comercialización, publicidad, transportes, financiación, control gerencial y servicios de posventa, incluyendo los activos utilizados (uso de intangibles, ubicación, etc.) y riesgos asumidos en las transacciones (riesgos comerciales, como fluctuaciones en el costo de los insumos; riesgos financieros, como variaciones en el tipo de cambio o tasa de interés), de cada una de las partes involucradas en la operación.
- c) Los términos contractuales que puedan llegar a influir en el precio o en el margen involucrado, tales como forma de distribución, condiciones de pago, compromisos asumidos respecto de los volúmenes de productos comprados o vendidos, duración del contrato, garantías, existencia de transacciones colaterales.
- d) Las circunstancias económicas (entre otras, ubicación geográfica, dimensión y tipo de los mercados, niveles de oferta y demanda, alcance de la competencia).

\* **Eliminación de las diferencias**

A los fines de la eliminación de las diferencias resultantes de la comparación, deberán tenerse en cuenta:

- a) Plazo de pago. La diferencia de los plazos de pago será ajustada considerando el valor de los intereses correspondientes a los plazos concedidos para el pago de las obligaciones, con base en la tasa utilizada por el proveedor, comisiones, gastos administrativos y todo otro tipo de monto incluido en la financiación.

- b) Cantidades negociadas. En las cantidades negociadas, el ajuste deberá ser efectuado sobre la base de la documentación de la empresa vendedora u otra empresa independiente, de la que surja la utilización de descuentos o bonificaciones por cantidad.
- c) Propaganda y publicidad. Cuando el precio de los bienes, servicios o derechos adquiridos a un sujeto vinculado, involucre el cargo por promoción, propaganda o publicidad, el precio podrá exceder al del otro sujeto que no asuma dicho gasto, hasta el monto pagado, por unidad de producto y por este concepto.

A tal fin, en el caso de publicidad y propaganda, se procederá según sea la finalidad de la promoción:

1. Si lo es del nombre o de la marca de la empresa: los gastos deberán ser prorrateados entre todos los bienes, servicios o derechos vendidos en Uruguay, en función de las cantidades y respectivos valores de los bienes, servicios o derechos.
  2. Si lo es de un producto: el prorrateo deberá realizarse en función de las cantidades de este.
- d) Costo de intermediación. Cuando se utilicen datos de una empresa que soporte gastos de intermediación en la compra de bienes, servicios o derechos y cuyo precio fuera parámetro de comparación con una empresa vinculada no sujeta al referido cargo, el precio del bien, servicio o derecho de esta última podrá exceder al de la primera, hasta el monto correspondiente a ese cargo.
  - e) Acondicionamiento, flete y seguro. A los fines de la comparación, los precios de los bienes o servicios deberán ajustarse en función de las diferencias de costos de los materiales utilizados en el acondicionamiento de cada uno, del flete y seguro que incidan en cada caso.
  - f) Naturaleza física y de contenido. En el caso de bienes, servicios o derechos comparables, los precios deberán ser ajustados en función de los costos relativos a la producción del bien, la ejecución del servicio o de los costos referidos a la generación del derecho.
  - g) Diferencias de fecha de celebración de las transacciones. Los precios de las transacciones comparables deberán ser ajustados por eventuales variaciones en los tipos de cambio y en el índice de precios al productor de productos nacionales, ocurridos entre las fechas de celebración de ambas transacciones.

En el caso de que las transacciones utilizadas como parámetro de comparación se realicen en países cuya moneda no tenga cotización en moneda uruguaya, los precios deberán ser convertidos en primer término a dólares estadounidenses y luego a aquella moneda, tomándose como base los respectivos tipos de cambio utilizados en la fecha de cada operación.

\* **Criterios de corrección.**

Cuando por aplicación de alguno de los métodos descritos, se determinen dos o más transacciones comparables, se determinarán la mediana y el rango intercuartil de los precios, de los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad. Si el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad fijado por el contribuyente se encuentra dentro del rango intercuartil, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados entre partes independientes.

En su defecto, se considerará que el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad que hubieran utilizado partes independientes, es:

- ❖ La mediana disminuida en un 5% para el caso en que el precio o monto de la contraprestación pactados o el margen de la utilidad obtenida sea menor al valor correspondiente al primer cuartil.
- ❖ La mediana incrementada en un 5% para el caso en que el precio o monto de las contraprestaciones pactadas o margen de utilidad obtenida sea mayor al valor correspondiente al tercer cuartil.
- ❖ Cuando el primer cuartil fuere superior al valor de la mediana disminuida en un 5% este último valor sustituirá al del primer cuartil.
- ❖ Cuando el tercer cuartil fuere inferior a la mediana incrementada en un 5% el valor que resulte en consecuencia reemplazara al del tercer cuartil.

\* **Declaraciones juradas.**

Los sujetos comprendidos que determine la Administración Fiscal, deberán presentar declaraciones juradas especiales en las condiciones que determine, pudiendo requerirles la presentación de los comprobantes y justificativos de los precios de transferencia, así como de los criterios de comparación utilizados, a efectos de analizar la correcta aplicación de los precios, los montos de las contraprestaciones a los márgenes de ganancia consignados en la declaración jurada especial referida. Para la presentación de la documentación referida, los contribuyentes y responsables dispondrán de un plazo no menor a 8 (ocho) meses, contados desde la fecha de cierre del ejercicio económico considerado.

Actualmente, la Administración Fiscal ha determinado que los sujetos obligados a presentar información anual, son aquellos que verifiquen alguna de las siguientes condiciones:

- a) realicen operaciones comprendidas por un monto superior a las UI 50.000.000 (cincuenta millones de unidades indexadas) en el período fiscal correspondiente, excepto las operaciones que realicen los usuarios de zona franca, siempre que no se encuentren gravadas por el IRAE.
- b) hubieran sido notificados por la DGI

Asimismo, ha establecido que la información referida deberá contener:

- i. Una declaración jurada informativa donde se consigne el detalle y cuantificación de las operaciones del período incluidas en el régimen de Precios de Transferencia.
- ii. Una copia de los estados contables del ejercicio fiscal correspondiente, cuando no estuvieran obligados a presentarlos por otras disposiciones.
- iii. El Estudio de Precios de Transferencia con el contenido mínimo según el numeral siguiente.
  - 1) El detalle de las actividades y funciones desarrolladas.
  - 2) Los riesgos asumidos y los activos utilizados para realizar dichas actividades y funciones.
  - 3) El detalle de los elementos, documentación, circunstancias y hechos valorados para el referido estudio.
  - 4) Detalle y cuantificación de las operaciones incluidas en el régimen de Precios de Transferencia.

- 5) Identificación de las entidades con las que se realizaron las operaciones incluidas en el régimen de Precios de Transferencia.
- 6) Método utilizado para la determinación de los precios de las operaciones, con indicación de las razones y fundamentos que lo justificaron como el más apropiado, así como los motivos por los cuales se descartaron aquellos no utilizados.
- 7) Identificación de cada uno de los comparables seleccionados para la justificación de los precios de transferencia.
- 8) Identificación de las fuentes de información de las que se obtuvieron los comparables.
- 9) Detalle de los comparables seleccionados que se desecharon con indicación de los motivos que se tuvieron en consideración.
- 10) La cuantificación y metodología utilizada para practicar los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados.
- 11) La determinación de la mediana y el rango intercuartil.
- 12) Descripción de la actividad empresarial, las características del negocio, y otros elementos relevantes de las entidades comparables.
- 13) Las conclusiones del estudio.

Cuando el análisis de comparabilidad y justificación de los precios de transferencia se realice sobre la situación de una entidad del exterior, se exigirá prueba documentada certificada en el país de origen por auditor independiente de reconocido prestigio, debidamente traducida y legalizada.

El plazo para la presentación de la documentación vencerá el noveno mes contado desde la fecha de cierre del ejercicio fiscal correspondiente, según los cuadros de vencimientos dispuestos para cada grupo de contribuyentes, y los contribuyentes deberán conservar por el período de prescripción de los tributos, los documentos y comprobantes que justifiquen el Estudio de Precios de Transferencia.

\* **Operaciones de importación y exportación de bienes con precio internacional de público y notorio conocimiento**

**Operaciones de importación y exportación entre partes vinculadas.**

Para la determinación de la renta gravada, se tomará:

- a) para las operaciones de importación, la mayor cotización del bien en un mercado transparente de reconocido prestigio internacional, cuando el precio al que se hubiera pactado con la parte vinculada fuera superior;
- b) para las operaciones de exportación, la menor cotización, cuando el precio al que se hubiera pactado con la parte vinculada fuera inferior.

**Deberá tomarse la cotización referida a la fecha de expedición del conocimiento de embarque o documento equivalente, salvo que el contrato estuviera registrado en ejercicio de la opción prevista por la reglamentación, y que más adelante se describe.**

El valor de cotización referido podrá ser razonablemente ajustado a los valores de la mercadería puesta en el mercado local, en lo relativo a los importes correspondientes a seguros y fletes."

Se encuentran incluidas las operaciones que tengan por objeto bienes respecto de los cuales pueda establecerse el precio internacional de público y notorio conocimiento a partir de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, que simultáneamente verifiquen las siguientes condiciones:

- a) Sean realizadas entre contribuyentes del IRAE que no sean usuarios de Zona Franca y entidades constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en el exterior, o en países de baja o nula tributación; y
- b) Fueran efectuadas desde y hacia zonas francas, puertos francos y otras áreas geográficas ubicadas en el territorio nacional donde las disposiciones aduaneras no resulten aplicables.

### **Registro de contratos de compraventa.**

El registro de los referidos contratos tiene carácter opcional para los contribuyentes (que realicen operaciones de importación y exportación directa o mediante intermediarios, y serán oponibles a la Administración Fiscal, siempre que se registren dentro de los cinco días hábiles del mes siguiente al de su celebración, pero sólo en relación a los contratos de compraventa de bienes cuyo plazo no exceda 240 días.

Efectuada la opción solamente **se considerará la cotización en el mercado transparente a la fecha del contrato.**

La Administración Fiscal **designó a la Cámara Mercantil de Productos del País** como la entidad encargada del registro de los contratos a que refiere la reglamentación.

Se considerará nula la inscripción de aquellos contratos en los que la identidad de productos, fechas o partes vinculadas, hagan presumir que los mismos modifican negocios previamente pactados, no reflejando la realidad de la operativa."

### **Mercados Transparentes.**

A los efectos del presente régimen, se consideran mercados transparentes, sin perjuicio de otros que puedan acreditarse como de reconocido prestigio internacional, los que se detallan a continuación:

- a) ACEITES DE LINO, NABO, ALGODON Y MANI:
  - Mercados C&F en el puerto de Rotterdam.
  - Cotización en otros mercados exportadores e importadores de aceites.
  
- b) ACEITES DE SOJA Y GIRASOL:
  - Bolsa de Chicago.
  - Mercados C&F en el puerto de Rotterdam.
  - Mercados FOB en los puertos de Brasil.
  
- c) ARROZ:
  - Bolsa de Chicago, en la plaza FOB en el Golfo de Méjico.
  - FOB Bangkok.

- Cotización en el mercado brasileño.
- d) CEBADA Y MALTA :
  - Bolsa de Winnipeg.
  - Precios de exportación de malta en Canadá y Australia.
- e) GIRASOL, LINO, NABO Y COLZA
  - Mercados C&F en el puerto de Rotterdam.
- f) HARINA DE TRIGO
  - Precios de importación en el mercado de Brasil.
- g) LEGUMBRES
  - Cotización en el mercado brasileño.
  - Cotizaciones en mercados europeos.
- h) MANÍ
  - Mercados C&F en el puerto de Rotterdam.
- i) MAÍZ Y SORGO:
  - Bolsa de Chicago y en la plaza FOB en el Golfo de Méjico.
- j) SOJA
  - Bolsa de Chicago y en la plaza FOB en el Golfo de Méjico.
  - Mercados C&F en el puerto de Rotterdam.
  - Mercados FOB en los puertos de Brasil.
- k) SUBPRODUCTOS (HARINA, PELLETS Y EX-PELLERS) DE SOJA
  - Bolsa de Chicago
  - Mercados C&F en el puerto de Rotterdam.
  - Mercados FOB en los puertos de Brasil.
- l) SUBPRODUCTOS (HARINA, PELLETS Y EX-PELLERS) DE GIRASOL, LINO, NABO Y MANI
  - Cotización C&F en el puerto de Rotterdam y Hamburgo.

m) TRIGO:

- Bolsa de Kansas y en la plaza FOB en el Golfo de Méjico.
- Bolsa de Chicago y en la plaza FOB en el Golfo de Méjico, así como en los puertos de embarque en la Unión Europea.
- Precios de importación en los diferentes mercados consumidores del MERCOSUR

**Operaciones de importación y exportación realizadas a través de intermediarios.**

El método de determinación de renta se aplicará a todas las operaciones de importación o exportación en las que intervenga un intermediario internacional, siempre que se verifique alguna de las siguientes situaciones:

- a) Vinculación entre el operador local y el intermediario internacional, ya sea en virtud de las hipótesis generales de vinculación, o por:
  - 1º. No tener el intermediario residencia en el exterior y real presencia en dicho territorio, ni contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados, no cumpla con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados.
  - 2º. Consistir la actividad principal del intermediario en la obtención de rentas pasivas, o en la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República o con otros miembros del grupo económicamente vinculado.
  - 3º. Ser las operaciones de comercio internacional del intermediario con otros sujetos vinculados al importador o exportador, más del 30% (treinta por ciento) del total anual de las operaciones concertadas.
- b) Vinculación entre el operador local y el destinatario efectivo de la mercadería en virtud de las hipótesis generales de vinculación, aún cuando el intermediario cumpla las condiciones descritas en los numerales 1º a 3º del literal precedente.

**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 (IPPN), entre los meses de cierre del ejercicio anterior y del que se liquida, sobre el patrimonio fiscal al comienzo del ejercicio.

Cuando la variación del índice sea positiva y los rubros computables del activo superen los del pasivo, se liquidará pérdida fiscal por inflación; en caso contrario, se liquidará beneficio por igual concepto. Por su parte, cuando dicha variación sea negativa se deberá computar ganancia en el primer caso, y pérdida fiscal en el segundo.

**Valuación de los bienes de activo fijo**

Es importante aclarar, que las normas contables no coinciden con las fiscales en este punto.

El valor de los bienes del activo fijo debe ser revaluado a partir del ejercicio o del mes siguiente al de su incorporación en el patrimonio, de acuerdo a la variación del IPPN ocurrida entre los meses de cierre del ejercicio anterior, o mes de ingreso del bien al patrimonio, o mes de cierre del ejercicio anterior al de la afectación al activo fijo, y el que se liquida.

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 precio de costo de producción, o precio de costo de adquisición, o precio de reposición en plaza al cierre del ejercicio, a opción del contribuyente.

Los inventarios de mercaderías deberán consignar en forma detallada, agrupados por clase o concepto, las existencias de cada artículo con su respectivo precio unitario y número de referencia si lo hubiera.

Una vez que se haya optado por un procedimiento de valuación de costo de ventas y de existencias, no podrá cambiarse sin autorización de la Administración Fiscal y previos los ajustes que ésta determine.

Cualquiera sea el criterio de valuación adoptado, 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 fijado por la Administración Fiscal, vigentes a la fecha de cierre del ejercicio económico (30 de junio). Los reproductores machos de pedigrí y puros por cruza, utilizados como tales se valuarán al inicio de las actividades gravadas por su valor en plaza, y se le aplicarán la norma del activo fijo. Los reproductores ingresados con posterioridad al inicio de las actividades se valuarán por su costo de adquisición o producción, o el costo fijado por la Administración Fiscal atendiendo a los valores en plaza (sin perjuicio de que el contribuyente solicite la revisión aportando los elementos que avalen su petición).

El ganado también se excluye de la base del ajuste por inflación.

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 cotizaran, se valuarán por su valor de costo revaluado por la variación operada en el IPPN entre los meses de cierre del ejercicio anterior, o de ingreso del bien al patrimonio, a opción del contribuyente, y el que se liquida.

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

### **Ganancias de capital**

Las ganancias de capital se consideran rentas gravadas, excepto las variaciones patrimoniales derivadas de revaluaciones del activo fijo y de Integraciones, reintegros o rescates de capital social, así como las derivadas de la variación patrimonial de la tenencia de acciones o cuotas sociales o participaciones de capital.



### **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. En caso de préstamos gratuitos a no contribuyentes de IRAE, son de aplicación intereses fictos.

### **Dividendos**

Los dividendos recibidos por contribuyentes del IRAE están exentos.

No obstante, los dividendos están gravados a la tasa del 7% (de la renta fiscal) cuando se paguen o acrediten por entidades residentes y establecimientos permanentes de no residentes, contribuyentes del IRAE, a personas físicas residentes (IRPF) o entidades no residentes (IRNR), siempre que deriven de rentas empresariales gravadas por el IRAE. En estos casos, el pagador debe efectuar la retención correspondiente y verterla a la Administración Fiscal, considerándose devengado el impuesto cuando los accionistas o socios resuelven la distribución. En caso que la distribución sea realizada por un establecimiento permanente a la matriz, la retención se realizará en el momento del giro o crédito.

Los dividendos correspondientes a rentas de fuente extranjera no estarán gravados, excepto cuando se paguen o acrediten por entidades residentes y establecimientos permanentes de no residentes, contribuyentes del IRAE, a personas físicas residentes (IRPF) y se originen en rendimientos del capital mobiliario originados en depósitos, préstamos, y en general en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, en tanto tales rendimientos provengan de entidades no residentes y constituyan rentas pasivas. En tal caso, estarán gravados al 12%.

Tampoco existirá retención en las utilidades distribuidas por sociedades personales<sup>3</sup> que deriven de renta gravada por IRAE cuando los ingresos anuales totales de la sociedad sean inferiores aproximadamente a U\$S 490.000 (importe que es reajustado anualmente).

### **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.

No se computarán diferencias de cambio provenientes de la transformación de deudas a otra moneda extranjera que la originariamente estipulada. Tampoco se admitirán los ajustes por diferencias de cambio provenientes de las cuentas de casa matriz o de sucursales.

### **Rentas exentas**

A continuación enumeramos algunas de las rentas que se encuentran exentas en el IRAE:

- 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.
- Rentas derivadas de la tenencia de acciones de la Corporación Nacional para el Desarrollo.
- Los dividendos o utilidades percibidos por sujetos pasivos de este impuesto, según ya se expuso.

---

<sup>3</sup> Sociedades personales - Las que no son sociedades anónimas o en comandita por acciones.

- Las variaciones patrimoniales derivadas de la tenencia de participaciones de capital, según lo antes expuesto.
- Rentas de instituciones culturales, de enseñanza y deportivas por sus actividades específicas.
- 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 Consorcios para construcciones de obras públicas, en cuanto las empresas que los integran sean sujetos pasivos de este impuesto.
- Las correspondientes a empresas brasileñas de transporte internacional de mercaderías y de transporte terrestre de pasajeros.
- 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, cuyo origen no sea territorio aduanero nacional, ni estén destinadas al mismo.  

Sin embargo, estarán exoneradas las mercaderías con destino el territorio aduanero nacional si las mismas no exceden el 5% del monto total de las enajenaciones de mercaderías del ejercicio.
- Las obtenidas por los usuarios de Zonas Francas.
- Las rentas derivadas de la actividad de producción de soportes lógicos, destinados al exterior, bajo ciertas condiciones previstas en la reglamentación.

## Deducciones

### Gastos deducibles

Como principio general, para establecer la renta neta, se deducen de la renta bruta todos los gastos necesarios para obtenerla y conservarla, debidamente documentados.

Por otra parte, además de lo anterior, es requisito indispensable que el gasto constituya para la contraparte renta gravada por IRAE, IRPF, IRNR o imposición efectiva en el exterior.

Estas deducciones se realizarán:

- Del 100% del gasto que represente renta gravada por servicios personales (en caso de ser dependientes, siempre que, además, se hayan satisfecho las cotizaciones sociales respectivas).
- Del gasto determinado en forma proporcional a la relación de las tasas máximas aplicadas en el IRNR y en la categoría I del IRPF (rentas de capital e incrementos patrimoniales) con la tasa real del IRAE.
- Del 100% (cien por ciento) en caso que los gastos constituyan rentas gravadas por una imposición a la renta en el exterior, si la tasa efectiva fuera igual o superior a la tasa del IRAE. Si la tasa efectiva fuese inferior, deberá realizarse la proporción correspondiente.

En todos los casos, la deducción nunca podrá superar el 100% del gasto.

Como excepción al principio general, se admite la deducción del 100 % de ciertos gastos establecidos en una lista taxativa, que no cumplen la regla de estar gravados por los impuestos referidos, siempre que sean necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas y se

cumplan los restantes requisitos aplicables al caso (documentación fehaciente, cotizaciones sociales, etc.), como por ejemplo, las remuneraciones por servicios personales (dentro o fuera de la relación de dependencia), exoneradas del IRPF en virtud de la aplicación del mínimo no imponible correspondiente; o los gastos incurridos con quienes realicen explotaciones agropecuarias y hayan optado por tributar Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) en vez de IRAE; etc

Los *gastos extranjeros admitidos*, son los efectuados por la casa matriz para obtener y conservar la renta de fuente uruguaya de un establecimiento permanente, siempre que se pruebe fehacientemente su origen y naturaleza.

Estos gastos se admitirán siempre que verifiquen las mismas condiciones requeridas a los distintos tipos de gastos en el país y en cantidades razonables a juicio de la Dirección General Impositiva.

Se exigirá para ello prueba documentada certificada en el país de origen del gasto por auditor independiente, debidamente traducida y legalizada, donde se certifique su importe y se analice pormenorizadamente el procedimiento de distribución entre los establecimientos permanentes y casa matriz, a los efectos de poder apreciar el monto destinado a la producción de rentas de fuente uruguaya, y además en la misma se deberá establecer que el gasto que absorbe el establecimiento permanente del Uruguay no ha sido deducido en ninguna de las liquidaciones fiscales del extranjero.

### **Amortizaciones**

Los bienes muebles del activo fijo se amortizan linealmente atendiendo al número de años de vida útil probable de dichos bienes los cuales son establecidos por la DGI.

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 del bien revaluado y amortizado a la fecha de cierre del ejercicio.

### **Intereses por préstamos**

Los gastos por intereses se computan sobre la base de lo devengado.

Para los ejercicios iniciados entre el 1° de julio de 2007 y el 30 de junio de 2008, la deducción de intereses por préstamos contratados con personas físicas residentes o entidades no residentes, podrán deducirse por el monto mayor que surja de comparar la deducción proporcional y el que resulte de la aplicación de la tasa de interés anual que abone el Banco de la República Oriental del Uruguay por depósitos a plazo fijo por semestre, vigente a comienzo del ejercicio.

Para los ejercicios iniciados a partir del 1° de julio de 2008, se aplicará en relación con estos intereses el régimen general de deducción proporcional. La deducción no podrá superar el 100% del gasto, en ningún caso.

En el caso de los intereses de deudas documentadas en obligaciones, debentures y otros títulos de deuda, podrán deducirse siempre que se cumplan ciertas condiciones.

Los intereses de deudas documentadas en tales instrumentos, serán deducibles sin las condiciones que se mencionan en el párrafo anterior, siempre que sean nominativos y que sus tenedores sean organismos estatales o fondos de ahorro previsional (Ley N° 16.774, de 27 de setiembre de 1996).

La deducción no podrá superar el 100% del gasto, en ningún caso.

### **Regalías y honorarios de servicios técnicos**

La deducción de gastos por regalías y honorarios pagados a beneficiarios del exterior está sujeta a que el gasto constituya para la contraparte renta gravada por IRAE, IRPF; IRNR o imposición efectiva en el exterior. Estas deducciones se realizan en forma proporcional según las tasas aplicables que siguen:

#### *Regalías*

A partir del 1 de julio de 2007, las regalías pagadas a no residentes están sujetas a retención del Impuesto a la Renta de No Residentes (IRNR) al 12%.

En el caso de que exista en el país de origen, imposición efectiva a las regalías, la relación con la tasa del IRAE se hará con la suma de las tasas del 12% y la del impuesto extranjero, pero en ningún caso la deducción superará el 100% del gasto.

#### *Servicios técnicos*

Cuando el servicio técnico es prestado por un no residente desde el exterior a un contribuyente de IRAE, siempre está gravado a la tasa del 12%.

No obstante, para la retención del IRNR debe tenerse en cuenta si dichos servicios están relacionados o no a la obtención de ingresos gravados por el IRAE.

En el primer caso, estarán gravados al 12% o al 0,6% según los ingresos gravados por el IRAE del usuario de los servicios superen o no el 10% de sus ingresos totales; mientras que en el segundo caso se considerará que los servicios mencionados son íntegramente de fuente extranjera.

En el caso de que exista en el país de origen, imposición efectiva a los servicios técnicos prestados, la relación con la tasa del IRAE se hará con la suma de las tasas del 12% y la del impuesto extranjero, pero en ningún caso la deducción superará el 100% del gasto.

Si el servicio fue prestado en el exterior por un contribuyente de IRAE, sus rentas estarán totalmente gravadas al 25%, salvo que los ingresos gravados por el IRAE del receptor de los servicios no superen el 10% de sus ingresos totales, en cuyo caso la renta gravada será el 5% del ingreso total del prestador. En caso que el prestatario no obtenga ingresos gravados, se considerará que los servicios mencionados son íntegramente de fuente extranjera.

Si el servicio fue prestado en el exterior por un contribuyente de IRPF, sus rentas estarán totalmente gravadas salvo que los ingresos gravados por IRAE que obtenga el usuario de tales servicios no superen el 10% de sus ingresos totales, en cuyo caso la renta gravada será el 5% del ingreso total.

### **Gastos no deducibles**

Los siguientes gastos no son deducibles:

- Pérdidas derivadas de operaciones ilícitas.
- Sanciones por infracciones fiscales.
- Los importes retirados por los dueños, socios y accionistas por cualquier concepto que suponga realmente participación en las utilidades.
- Utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales o reservas.
- Gastos correspondientes a la obtención de rentas no comprendidas o exentas.
- Remuneraciones personales de dependientes por las que no se efectúen aportes jubilatorios.

- Los Impuestos a la Renta de las Actividades Económicas y al Patrimonio.
- El Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales.

### **Pérdidas fiscales**

Las pérdidas generadas en un ejercicio pueden ser deducidas, ajustadas por inflación, de las utilidades generadas en los siguientes cinco ejercicios.

### **Exoneraciones**

Los regímenes de exoneración vigentes permiten deducir de la renta gravada por IRAE, entre otros:

- Hasta un 40% de la inversión realizada en el ejercicio en maquinaria industrial y en equipos de computación y comunicaciones.
- Hasta un 20% de la inversión realizada en la ampliación de plantas industriales.
- El monto invertido en acciones nominativas en empresas declaradas de interés nacional.
- El monto capitalizado por la propia empresa, relacionado con un proyecto de inversión declarado de interés nacional.

### **Renta Neta**

#### **Cálculo de Renta Neta**

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

- 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.
- 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 se aplica la tasa del impuesto.

#### **Tasas**

La tasa anual es del 25%

#### **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 extranjero.



### **Consolidación**

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, con la salvedad de los gastos extranjeros admitidos, según se expuso en “Deducciones” – Gastos Deducibles).