

IMPUESTO A LAS RENTAS DE LOS NO RESIDENTES (IRNR)

Generalidades

Por este impuesto 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 establecimiento permanente.

Concepto de Establecimiento Permanente

Dicho concepto comprende todo lugar fijo de negocios por medio del cual el no residente realice toda o parte de su actividad en Uruguay.

Entre otras situaciones, la normativa menciona, a vía de ejemplo: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, las obras o proyectos de construcción o instalación, o las actividades de supervisión vinculadas, cuya duración exceda tres meses, la prestación de servicios (incluidos los de consultoría) por un no residente mediante empleados u otro personal contratado para tal fin, siempre que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro relacionado) durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses, etc.

Asimismo se considerará que un no residente tiene un establecimiento permanente (exista o no sucursal) en Uruguay si una persona ostenta y ejerce habitualmente en Uruguay poderes que la facultan para concluir cierto tipo de contratos en nombre del no residente; y aun si no ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en Uruguay un depósito de bienes o mercaderías desde el cual realiza regularmente entregas de bienes o mercaderías en nombre del no residente, será considerado establecimiento permanente.

No se considerará que existe establecimiento permanente cuando el no residente o la persona que ostente poderes para actuar en su nombre, realicen habitualmente en un lugar fijo de negocios, actividades limitadas a las de carácter auxiliar o preparatorio definidas en la ley y la reglamentación. Tampoco se configurará establecimiento permanente, cuando el no residente realice sus actividades por medio de un corredor, comisionista general o cualquier otro agente independiente que actúe dentro del marco ordinario de su actividad y lo haga de forma no exclusiva o casi exclusiva para dicho no residente.

Las Entidades No Residentes alcanzadas por dicho concepto, tributarán a todos los efectos como empresas locales.

Concepto de residencia

Persona física

Se considera residente a efectos fiscales, cuando se cumple alguna de las siguientes características:

- Permanencia en territorio nacional mayor a 183 días.
- Cuando radique en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos.
- Si residen en el país el cónyuge y los hijos menores a cargo.

En el caso de extranjeros que trabajen en Zona Franca, y que cumplan con algunas de las características mencionadas anteriormente, podrán optar por tributar IRNR o IRPF.

Persona Jurídica

Se considera residente a una persona jurídica si la misma se constituyó de acuerdo con las normas legales nacionales.

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**. No obstante, no configurará la existencia del núcleo principal de sus intereses económicos ni la base de sus actividades, por la obtención exclusivamente de rentas puras de capital, aún cuando la totalidad de su activo esté radicado en la República.
- 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.**

Impuesto a la renta

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

Rentas empresariales o asimiladas

En principio se trata de todas aquellas rentas obtenidas de la combinación de capital y trabajo, que se deriven de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados por no residentes, que no lleguen a configurar un establecimiento permanente por no constituir un lugar "fijo" de negocios.

No obstante la definición anterior, las rentas provenientes de servicios de cualquier naturaleza prestados por entidades no residentes que no sean personas físicas, se considerarán **siempre rentas de actividades empresariales**.

Y en relación a los servicios, se considerarán de fuente uruguaya las rentas de no residentes obtenidas por servicios prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE, en las condiciones que mas adelante se detallan bajo el título “**Servicios técnicos prestados desde el exterior**”.

La tasa general a aplicar es el 12% del monto imponible correspondiente.

Servicios técnicos prestados desde el exterior

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.

La tasa general a aplicar es el 12% del monto imponible correspondiente

Exoneraciones

Se encuentran exoneradas las siguientes rentas:

- Compañías de navegación marítima
- Fletes para el transporte marítimo o aéreo de bienes al exterior de la República
- Venta de bienes inmateriales a usuarios de Zona Franca
- Servicios prestados a usuarios de Zona Franca
- Servicios prestados a oficiales de países extranjeros a condición de reciprocidad
- Organismos internacionales a los que se encuentre afiliado Uruguay

Rentas de capital

Por otra parte, también se tributará este impuesto, por los rendimientos de capital, ya sea mobiliario como inmobiliario.

A partir del 1 de julio de 2007, los dividendos se encuentran gravados siempre que estén originados por rentas empresariales alcanzadas por el IRAE. Por ello, los dividendos y utilidades provenientes de rentas empresariales de fuente extranjera (no gravada por IRAE) están exentos¹.-

La tasa general aplicable es del 12% sobre el ingreso bruto salvo:

¹En el caso de la distribución anticipada de dividendos (**dividendos provisorios**) siempre se considerará la renta como 100% gravada por IRAE y por tanto habrá retención de IRPF sobre el 100% de los dividendos distribuidos provisoriamente. No obstante, no habrá retención sobre los mismos, siempre que no existan en la sociedad rentas fiscales gravadas por IRAE pendientes de distribución y los dividendos provengan exclusivamente de rentas devengadas en el ejercicio que tampoco estén gravadas por el mencionado impuesto.

- Intereses de depósitos a más de 1 año en moneda nacional o Unidades Indexadas – 3%
- Intereses y obligaciones y otros títulos de deuda, mayores a 3 años mediante suscripción pública o cotización bursátil – 3%
- Intereses por depósitos menores a 1 año – 5%
- Dividendos o utilidades pagados por contribuyentes del IRAE – 7%

Exoneraciones

Se encuentran exoneradas las siguientes rentas:

- Intereses de los títulos de deuda pública, y cualquier otro rendimiento de capital o incremento patrimonial, derivados de su tenencia o transferencia
- Premios de azar y de carreras
- Diferencias de cambio originadas en la tenencia de moneda extranjera o en depósitos y créditos en dicha moneda
- Las rentas producidas por el reajuste originado en la tenencia de valores reajustables, depósitos o créditos sometidos a cláusulas de reajuste
- Intereses de préstamos otorgados a contribuyentes del IRAE cuyos activos afectados a rentas no gravadas (por ejemplo del exterior) sean mayores al 90% de su activo total.
- Dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes de IRAE correspondientes a rentas no gravadas por IRAE.
- Utilidades de sociedades personales de rentas por servicios personales cuando sean contribuyentes de IRAE
- Utilidades de sociedades personales cuando los ingresos del ejercicio que motiva la distribución no superen los 4.000.000 UI (US\$ 490.000 aproximadamente)

Incrementos patrimoniales

En general constituyen rentas por incrementos patrimoniales las originadas en la enajenación, promesa de enajenación, cesión de promesa de enajenación, cesión de derechos hereditarios, cesión de derechos posesorios y prescripción adquisitiva, de bienes corporales e incorporales.

Esto incluye, como sucede en el IRPF, la diferencia entre el valor en plaza y valor fiscal de los bienes donados, las rentas por los derechos sobre deportistas bajo ciertas condiciones, etc.

La tasa a aplicar es del 12%.

En general, le serán aplicables las normas del IRPF en todo lo no previsto expresamente.

Exoneraciones

Se encuentran exoneradas las siguientes rentas:

- Enajenación de títulos de deuda pública
- Enajenación de acciones y participaciones al portador, de contribuyentes del IRAE
- Donaciones a Entes Públicos

Rentas derivadas del trabajo

Estarán alcanzados los no residentes que, sin configurar residencia fiscal (y mientras ello se mantenga), obtengan rentas en el país, ya sean dependientes o presten servicios como no dependientes de una entidad residente; también, una persona física de nacionalidad extranjera que (cumpliendo los requisitos de residencia fiscal) opte por tributar IRNR por su trabajo en Zona Franca y esté excluido del régimen de tributación al Banco de Previsión Social, de acuerdo a lo establecido en la ley de Zonas Francas; y también si es diplomático, cónsul, etc, si existiese reciprocidad con el país de origen (con la salvedad que no se considerarán de fuente uruguaya –y por tanto no estarán gravadas- las retribuciones del personal diplomático, consular y asimilados, acreditados en Uruguay).

La tasa a aplicar es del 12%