



Uruguay XXI

PROMOCIÓN DE INVERSIONES
Y EXPORTACIONES



Sistema tributario

Guía del Inversor

Sistema tributario

Guía del Inversor

Diciembre 2015



La información contenida en este capítulo fue actualizada por PwC Uruguay

Índice

1. Régimen tributario uruguayo.....	4
1.1 Marco legal	
1.2 Principales tributos	
1.3 Aspectos internacionales	
1.4 Administración Fiscal	
2. Tributación de las empresas (impuestos directos).....	9
2.1 Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)	
2.2 Impuesto al Patrimonio (IP)	
3. Tributación de las personas físicas (impuestos directos).....	19
3.1 Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)	
3.2 Impuesto al Patrimonio de las Personas Físicas	
4. Tributación a las rentas de no residentes.....	25
5. Impuesto al Valor Agregado.....	27
6. Otros impuestos.....	30
6.1 Impuesto Específico Interno	
6.2 Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas	
6.3 Impuesto a los Ingresos de las Compañías de Seguros	
6.4 Impuesto a las Enajenaciones de Bienes Agropecuarios	
6.5 Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales	
7. Tratados internacionales.....	32
8. Normas Contables y de Auditoría.....	33
8.1 Libros legales	
8.2 Normas contables	
8.3 Normas de auditoría	

1. Régimen tributario uruguayo

Principales características

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

1.1 Marco legal

Legislación

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

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

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

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

Jurisprudencia

Las normas tributarias se interpretan en Uruguay de la misma manera que cualquier otra norma jurídica, pudiéndose utilizar para ello todos los métodos reconocidos por la ciencia del Derecho. Incluso la analogía es un método admisible para colmar vacíos, con la limitación que no podrá extenderse por esa vía el hecho generador del tributo, ni crearse infracciones o exoneraciones.

En Uruguay sólo las normas legales o reglamentarias constituyen fuente de derecho, no así la jurisprudencia. Sin perjuicio de ello, los precedentes judiciales son usualmente invocados en apoyo de la posición de los litigantes. En relación a la interpretación de los hechos, el principio de la realidad impone descartar en materia tributaria el uso de formas jurídicas inadecua-

das, debiéndose preferir en esos casos la sustancia sobre la forma jurídica.

Infracciones fiscales

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

Consultas vinculantes

Cuando se evaluara conveniente conocer el criterio de la Administración respecto a la aplicación de una norma a una situación de hecho real, el contribuyente puede obtener una opinión por escrito del Fisco sobre el tema en cuestión. En este caso, la Administración estará obligada a mantener con respecto al consultante el criterio sustentado. La modificación del criterio deberá ser notificada al contribuyente y sólo tendrá efecto para los hechos posteriores a dicha notificación. A pesar de no ser vinculante respecto a otros contribuyentes, la publicación de la respuesta a la consulta permite conocer la opinión esgrimida por la Administración en dicha situación.

1.2 Principales tributos

El sistema tributario uruguayo está basado en la aplicación de impuestos indirectos, representando en 2014, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) aproximadamente un 50% de la recaudación. La recaudación de los impuestos directos (fundamentalmente a la renta y al patrimonio) es actualmente menos significativa respecto del total.

Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas

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

Impuesto a la Renta de las Personas Físicas

El Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es un impuesto personal y directo que grava las rentas obtenidas por personas físicas residentes en Uruguay. A efectos de este tributo, se considera residentes a las personas físicas que permanezcan más de 183 días durante el año civil en el país, que radiquen en éste su núcleo principal o la base de sus actividades, o que tengan en Uruguay el centro de sus intereses vitales o económicos. El impuesto se aplica bajo un sistema dual que distingue las rentas derivadas del factor productivo capital (gravadas a tasas que van del 3% al 12%) y las derivadas del factor productivo trabajo (gravadas a tasas progresionales que van hasta el 30%).

El tributo tiene carácter anual y se liquida como regla general al 31 de diciembre de cada año. Sin perjuicio de ello, la reglamentación prevé la realización de anticipos y retenciones para distintos tipos de rentas.

Impuesto a las Rentas de los No Residentes

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

Impuesto al Patrimonio

El Impuesto al Patrimonio (IP) es un impuesto que grava básicamente los activos en el país –valuados según normas fiscales y deducidas ciertas deudas– al cierre del ejercicio económico anual con tasas del 2,8% para los bancos y casas financieras y del 1,5% para el resto de las personas jurídicas. Las personas físicas tributan el IP a tasas progresivas que varían entre 0,7% y 1,2%-1,5% (según la condición de residente de su titular. Las normas prevén la reducción gradual y anual de las referidas alícuotas - en ciertos casos -, hasta unificarlas en una tasa del 0,10%. El mínimo no imponible para personas físicas asciende a aproximadamente US\$ 120.000, cifra que se duplica para núcleos familiares.

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

Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto que grava la circulación interna de bienes y la prestación de servicios dentro del territorio uruguayo, las importaciones de bienes y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles. Las exportaciones están gravadas a una tasa del cero (0%), por lo que no se encuentran efectivamente sujetas al pago de IVA. La tasa básica del IVA es 22% y existe una tasa mínima de 10% aplicable básicamente a productos de primera necesidad y medicinas, así como una serie de bienes y servicios exonerados del impuesto.

A partir del 08/2015 y hasta 07/2016 (de acuerdo a la Ley N° 19.210 de inclusión financiera y medios de pago electrónico y su reglamentación), la tasa del IVA se reduce al 19% para enajenaciones de bienes y servicios realizadas a consumidores finales que no excedan aproximadamente USD 400, siempre que el pago se efectúe mediante de tarjetas de débito o instrumentos de dinero electrónico. Para pagos con tarjeta de crédito, la referida reducción será del 1% en los mismos períodos. Desde 08/2016 los pagos con tarjeta de débito o instrumentos de dinero electrónico, reducirán el IVA facturado a consumidores finales (en operaciones de similares características) a 20%.

Impuesto Específico Interno

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

1.3 Aspectos internacionales

Actividades desarrolladas en el exterior

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

Centro de operaciones de trading cross-border

Las entidades residentes que realizan actividades de trading (compra-venta) de mercaderías sin pasaje físico por Uruguay, o aquellas que intermedien en la prestación de servicios que no sean prestados ni utilizados dentro de territorio uruguayo, están sujetas a un régimen tributario (opcional), por medio del cual podrán determinar el IRAE aplicando la tasa del 25% a un ficto del 3% de la diferencia entre precio de venta y precio de compra de los referidos bienes y servicios.

Zonas Francas

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

1.4 Administración Fiscal

Administración del sistema tributario

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

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

Todas las informaciones presentadas por los contribuyentes a las autoridades fiscales u obtenidas por éstas en el transcurso de inspecciones, son secretas y no pueden ser divulgadas, excepto en juicios por asuntos penales o de familia (cuando dicha información sea considerada como indispensable), o en casos en que proceda la remisión de datos al amparo de una solicitud de un fisco extranjero (en el marco de un Acuerdo para el Intercambio de Información).

Declaraciones juradas

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

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

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

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

Apelaciones

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

Pagos

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

Auditorías fiscales

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

Como resultado de la auditoría efectuada, pueden surgir aspectos que deben ser explicados por el contribuyente.

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

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

Sanciones

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

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

Período de prescripción

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

2. Tributación de las empresas (impuestos directos)

Principales características

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

2.1 Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)

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

Sujetos pasivos

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

Territorialidad

Se entiende por rentas de fuente uruguaya las obtenidas de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en Uruguay. Las rentas derivadas de actividades agropecuarias también están alcanzadas por el IRAE, pudiendo en ciertos casos el contribuyente optar por tributar este impuesto o el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios –IMEBA.

Establecimiento permanente

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

La ley enumera con carácter ilustrativo una serie de situaciones que configuran hipótesis de establecimiento permanente, entre ellas las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres; las minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. Asimismo, quedan comprendidos en el concepto de establecimiento permanente las obras o proyectos de construcción o instalación cuya duración exceda tres meses, así como la prestación de servicios (incluidos los de consultoría) por un no residente mediante empleados u otro personal contratado por la empresa para tal fin, siempre que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro relacionado) durante un pe-

río o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses.

También se incluye lo que se conoce como “lista negativa”, indicando -con carácter no taxativo- que el término establecimiento permanente no comprende (i) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercaderías pertenecientes al no residente; (ii) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes al no residente con el único fin de almacenarlas o exponerlas, o de que sean transformadas por otra empresa; y (iii) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercaderías o de recoger información para el no residente o de realizar cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

Cuando una persona que no sea un agente independiente desempeñándose en el marco ordinario de su actividad actúe en Uruguay por cuenta de un no residente y ejerza habitualmente en el país poderes para concluir contratos en nombre de éste, también se considerará que el no residente tiene un establecimiento permanente respecto de las actividades que dicha persona desarrolle para ese no residente.

De acuerdo con lo previsto en las disposiciones legales aplicables, los establecimientos permanentes de entidades del exterior deben computar en su liquidación del IRAE todas las rentas obtenidas en el país por la entidad extranjera (“fuero de atracción”), salvo ciertas excepciones (como ser en caso de establecimientos permanentes originados en la prestación de servicios), en las que computan únicamente aquellas rentas efectivamente vinculadas a su actividad en Uruguay.

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

Reconocimiento de ingresos y gastos

La renta neta gravada (base de cálculo del impuesto) se determina tomando en consideración las rentas y gastos devengados en el transcurso del ejercicio.

Rentas computables

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

También se considera renta bruta, entre otros:

- El resultado de la enajenación de bienes del activo fijo.
- El beneficio que resulta de comparar el valor fiscal y el precio de venta en plaza de los bienes adjudicados o dados en pago a los socios o accionistas.
- Las diferencias de cambio devengadas en el ejercicio.
- El resultado de la enajenación de establecimientos o casas de comercio.
- Todo otro aumento de patrimonio producido en el ejercicio, con excepción de los que resulten de las revaluaciones de bienes de activo fijo o de integraciones, reintegros o rescates de capital social.

Ajuste por inflación

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

Revaluación de bienes de activo fijo

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

Valuación de inventarios

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

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

A efectos fiscales se puede optar por un método de ordenamiento de salidas (FIFO, LIFO o promedio) diferente al utilizado contablemente. Las provisiones por obsolescencia de inventarios son admitidas siempre que correspondan a pérdidas efectivamente incurridas. Las provisiones por posibles pérdidas futuras no son admitidas.

Valuación de valores mobiliarios

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

Las participaciones en el capital de los sujetos pasivos del IRAE se valuarán por el valor que resulte del balance de dichas sociedades ajustado de acuerdo a normas del Impuesto al Patrimonio. En caso que dichas participaciones sean acciones, se podrá optar por este sistema de valuación o por los dos anteriormente mencionados.

Ganancias de capital

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

Intereses

Los intereses se computan sobre la base de lo devengado. No existen normas en relación a ratios endeudamiento/patrimonio.

Dividendos

Los dividendos pagados o acreditados a contribuyentes del IRAE se consideran renta no gravada por IRAE (renta exenta), a efectos de evitar la doble tributación.

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

Por otra parte, son rentas de capital mobiliario gravadas por el IRPF los dividendos distribuidos por contribuyentes del IRAE, siempre que tales dividendos se hayan originado en rendimientos del capital mobiliario provenientes de entidades no residentes. Tales rentas pasivas obtenidas en el exterior y definidas por la ley como rendimientos de capital mobiliario provenientes de “entidades no residentes” no incluyen resultados de la enajenación o transferencia de activos en el exterior (incrementos patrimoniales), ni aquellos rendimientos derivados de inversiones inmobiliarias fuera del Uruguay.

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 durante el ejercicio económico.

Rentas exentas

Entre otras, están exentas del IRAE las siguientes rentas:

- Las correspondientes a compañías de navegación marítima o aérea. En caso de compañías extranjeras la exoneración regirá siempre que en el país de su nacionalidad las compañías uruguayas de igual objeto gozaren de la misma franquicia. El gobierno podrá exonerar a las compañías extranjeras de transporte terrestre a condición de reciprocidad.
- Los fletes para el transporte marítimo o aéreo de bienes al exterior de la República no incluidos en la exoneración del apartado anterior.
- Las derivadas de la realización de actividades agropecuarias comprendidas en el IME-BA, siempre que sean obtenidas por quien haya optado por liquidar ese tributo.
- Las comprendidas en el IRPF.
- Las comprendidas en el IRNR.
- Las derivadas de investigación y desarrollo en las áreas de biotecnología y bioinformática, y las obtenidas por la actividad de producción de soportes lógicos y de los servicios vinculados a los mismos (siempre que sean aprovechados íntegramente en el exterior).
- Las provenientes de actividades desarrolladas en el exterior, y en los recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios, depósitos aduaneros y zonas francas, con mercaderías de origen extranjero manifestadas en tránsito o depositadas en dichos exclaves, cuando tales mercaderías no tengan origen en territorio aduanero nacional ni estén destinadas al mismo. Esta exoneración también será aplicable cuando dichas mercaderías tengan por destino el territorio aduanero nacional, siempre que tales operaciones no superen en el ejercicio el 5% del monto total de las enajenaciones de

- mercaderías en tránsito o depositadas en los exclaves que se realicen en ese período.
- Los dividendos o utilidades y las variaciones patrimoniales derivadas de la tenencia de participaciones de capital. Esta exoneración no comprende las rentas originadas en la enajenación de dichas participaciones.
 - Rentas de instituciones culturales, de enseñanza y deportivas.
 - Rentas de organismos oficiales de países extranjeros a condición de reciprocidad, y de los organismos internacionales que integre Uruguay.
 - Rentas de las pequeñas empresas. Las empresas cuyos ingresos no superen el monto establecido anualmente por el Poder Ejecutivo están exoneradas del impuesto.

Gastos deducibles

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

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

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

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

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

Para los gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por una imposición a la renta en el exterior, la deducción será del 100% si la tasa efectiva en el exterior fuera igual o superior al 25%. Si la tasa efectiva fuese inferior, deberá realizarse la proporción correspondiente, sin perjuicio del límite referido precedentemente.

Se presumirá que la tasa efectiva es igual a la tasa nominal, salvo que se verificara la existencia de regímenes especiales de determinación de la base imponible, exoneraciones y similares que reduzcan el impuesto resultante de la aplicación de dicha tasa nominal. El decreto reglamentario del IRAE agrega que cuando la contraparte resulte gravada por una imposición efectiva a la renta en el exterior y además por el IRPF en la Categoría I (Rentas de Capital) o por el IRNR, se sumarán en el numerador del cociente la tasa máxima del impuesto local y la tasa efectiva del impuesto del exterior (la deducción nunca podrá superar el 100% del gasto).

A efectos de la deducibilidad de gastos incurridos en el exterior 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 (de acuerdo a la lista emitida por el Poder Ejecutivo), su tratamiento impositivo en el país de la contraparte deberá ser justifica-

do aportando a la DGI un certificado emitido por las autoridades impositivas de dicho país o por una firma de auditores externos. En cualquier otro caso de gastos incurridos en el exterior, el referido certificado deberá ser aportado solamente a requerimiento de la DGI.

Amortizaciones

Los activos intangibles (como marcas y patentes) se amortizan linealmente en un período de cinco años, siempre que representen una inversión real y que se identifique al enajenante. Aquellos adquiridos a partir del 1/07/2015, se amortizarán a cuota fija en el número de años de vida útil probable de dichos bienes. En aquellos casos en que no sea posible determinar la vida útil probable de los referidos bienes, se amortizarán por el plazo de diez años. El valor llave no será amortizado en ningún caso. Los gastos de registro de los activos intangibles de vida limitada podrán - a opción del contribuyente - deducirse en el ejercicio en que se haya efectuado el gasto, o amortizarse a cuota fija en el período de vigencia.

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

Las amortizaciones comenzarán a computarse en el ejercicio siguiente o en el mes siguiente al de la afectación del bien. 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 venta de bienes de activo fijo se determinan por la diferencia entre el precio de venta y el valor de costo del bien amortizado y revaluado hasta la fecha de cierre del ejercicio.

Contratos de leasing

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

Otras deducciones

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

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

Gastos no deducibles

Los siguientes gastos no son deducibles:

- Pérdidas derivadas de operaciones ilícitas.
- Sanciones por infracciones fiscales.
- Gastos correspondientes a la obtención de rentas no gravadas.
- Remuneraciones personales por las que no se efectúen aportes jubilatorios.

- Los impuestos a la renta y al patrimonio.

Pérdidas fiscales

Las pérdidas generadas en un ejercicio pueden ser deducidas, ajustadas por inflación (de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales), de las utilidades generadas en los siguientes cinco ejercicios. Este plazo es aplicable a las pérdidas generadas en ejercicios fiscales iniciados a partir del 1º de julio de 2007; para las generadas con anterioridad, el plazo es de tres años. No se admite que las pérdidas generadas en un ejercicio puedan ser deducidas de utilidades generadas en ejercicios anteriores.

Liquidación

Renta neta

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

1. La renta neta total se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para obtenerla y conservarla, computando el ajuste por inflación fiscal, y deduciendo las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.
2. Luego de determinar la renta neta total se le deduce la porción de renta no gravada (rentas exentas, de fuente extranjera y no comprendidas en el IRAE) y se adiciona la porción de gastos asociados a tales rentas no gravadas (gastos no deducibles) a efectos de llegar al monto imponible. En caso de tomarse el beneficio de la exoneración por inversiones, se deduce dicho monto llegando así al resultado fiscal gravado, sobre el cual se aplica la tasa del impuesto.

Crédito fiscal

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

Aun cuando este impuesto solamente grava las rentas de fuente uruguaya, se prevé el cómputo de créditos pagados en el exterior (bajo ciertas condiciones) cuando sean aplicables las disposiciones de convenios para evitar la doble imposición en los cuales Uruguay sea parte.

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

Precios de Transferencia

La Ley N° 18.083 introdujo al sistema tributario uruguayo normas sobre precios de transferencia, que contemplan entre otros los siguientes aspectos:

Operaciones realizadas entre partes vinculadas

Básicamente se establece que cuando las operaciones llevadas a cabo entre empresas vinculadas no se ajusten a las prácticas del mercado entre entidades independientes (lo que deberá ser probado fehacientemente por la DGI), dichas operaciones deberán ajustarse en función de ciertos métodos previstos por la norma legal.

Configuración de la vinculación

La vinculación quedará configurada cuando un sujeto pasivo del IRAE realice operaciones con un no residente o con entidades que operen en exclaves aduaneros y gocen de un régimen de

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

Países de baja o nula tributación

Se establece que las operaciones llevadas a cabo con no residentes situados en países de baja o nula tributación que en forma taxativa determine la reglamentación del IRAE, serán consideradas como no ajustadas a las prácticas o valores normales de mercado entre partes independientes. La misma presunción aplica a las operaciones realizadas con entidades que operen en exclaves aduaneros (locales) y se beneficien de un régimen de nula o baja tributación.

Métodos de ajuste

En caso de que correspondiere efectuar ajustes a los precios pactados, se establece cuáles serán los métodos aplicables, que básicamente coinciden con los previstos por las Guías de la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos) en la materia. A saber: precios comparables entre partes independientes, precios de reventa fijados entre partes independientes, costo más beneficios, división de ganancias y margen neto de transacción. La ley delega en el Poder Ejecutivo la reglamentación de dichos métodos.

Régimen opcional de determinación de la renta

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

Declaraciones juradas especiales

La DGI exige a los contribuyentes que cumplen con determinadas condiciones (entre otras, realización de operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia por un monto superior a aproximadamente US\$ 5.500.000) la presentación de declaraciones juradas especiales que contienen datos necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos.

Rentas de actividades internacionales

Con carácter general, las rentas provenientes de actividades desarrolladas parcialmente dentro del país se determinan, aplicando el criterio de territorialidad, atendiendo a la localización de los factores productivos. Sin perjuicio de ello, las rentas netas de ciertas actividades internacionales están específicamente determinadas por ley, como se señala a continuación.

Compañías de transporte

Las rentas netas de fuente uruguaya de compañías de transporte (marítimo, aéreo o terrestre) se fijan en un 10% del importe bruto de los pasajes y fletes de cargas correspondientes a los transportes del país al extranjero.

Industrias cinematográficas y de televisión

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

Agencias de noticias internacionales

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

Cesión de uso de contenedores para operaciones de comercio internacional

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

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

Trading

A efectos de la liquidación del IRAE, la DGI estableció un régimen ficto de determinación de la renta neta de fuente uruguaya en operaciones de intermediación (trading) realizadas desde territorio uruguayo. De acuerdo con este régimen, se determina la renta neta de fuente uruguaya como el 3% de la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien o servicio en los siguientes casos:

- Realización de operaciones de compraventa de mercaderías situadas en el exterior, que no tengan por origen ni destino el territorio uruguayo.
- Intermediación en la prestación de servicios, siempre que los mismos se presten y utilicen económicamente en el exterior.

Este mecanismo ficto de determinación de la renta neta de fuente uruguaya es de carácter opcional, y el contribuyente puede determinar la renta sobre base real de acuerdo con la normativa general.

2.2 Impuesto al Patrimonio (IP)

El IP es un tributo que grava los activos localizados en el país de las empresas industriales y comerciales y de las explotaciones agropecuarias al cierre del ejercicio económico anual. A los efectos de su determinación, a los activos valuados según normas fiscales se deducen ciertas deudas, aplicando a la diferencia una tasa del 1,5%. En el caso de los bancos y casas financieras, la tasa del impuesto asciende al 2,8%.

Las empresas abatirán el IP en el monto generado durante el mismo ejercicio por concepto de IRAE o de IMEBA, salvo en caso de personas jurídicas no residentes o de entidades residentes con capital representado por títulos al portador o cuyo titular sea una persona jurídica (en cuyo caso el referido abatimiento no es aplicable). El límite máximo del abatimiento es del 1% del IP generado en el ejercicio.

La normativa del impuesto sigue el criterio de la territorialidad, por lo cual se computan para liquidar el impuesto los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en Uruguay. No obstante, cuando existen activos en el exterior y activos exentos, para determinar el monto

imponible sólo se deduce del activo gravado el importe de las deudas computable que exceda el valor de dichos activos.

Las empresas industriales y comerciales y las explotaciones agropecuarias sólo pueden computar como pasivo el promedio anual de las deudas por préstamos de bancos locales, las deudas con proveedores locales (salvo que sean personas de Derecho Público no contribuyentes de este impuesto), las deudas por tributos (siempre que no hayan vencido), y las obligaciones o debentures emitidas por suscripción pública y que tengan cotización bursátil.

Existen numerosos activos exentos, tales como valores públicos y valores emitidos por el Banco Hipotecario del Uruguay (BHU) y el Banco Central del Uruguay (BCU), las acciones, cuotas sociales y participaciones en el capital de sociedades contribuyentes del IP, y las obligaciones que cotizan en la Bolsa de Valores local. Dentro de los activos de las industrias, se encuentran exonerados los bienes muebles afectados al ciclo productivo industrial.

Asimismo, el patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias está exonerado del IP bajo determinadas condiciones (entre ellas, que el valor de los correspondientes activos no supere aproximadamente US\$ 1.300.000). En caso de superar esta cifra, el patrimonio quedará sujeto al IP, debiendo tributar asimismo una sobretasa que recaerá sobre la totalidad del patrimonio afectado a la explotación agropecuaria. La alícuota única de esta sobretasa, aplicable sobre el total del patrimonio, oscila entre el 0,7% y 1,5% (dependiendo del valor de los activos afectados a la referida actividad).

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

3. Tributación de las personas físicas (impuestos directos)

Principales características

- » Las personas físicas residentes en Uruguay están gravadas por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.
- » Asimismo, las personas físicas tributan el Impuesto al Patrimonio cuando su patrimonio localizado en el país supera el mínimo no imponible, fijado anualmente por el Poder Ejecutivo.

3.1 Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

El IRPF es un impuesto personal y directo que grava las rentas obtenidas por personas físicas residentes en Uruguay¹. Serán residentes aquellas personas físicas que permanezcan en Uruguay más de 183 días durante el año civil, que radiquen en el país el núcleo principal o la base de sus actividades, o que tengan en el país el centro de sus intereses vitales o económicos.

El tributo es de carácter anual y se liquida -por regla general- al 31 de diciembre de cada año, sin perjuicio de la realización de anticipos y retenciones para distintos tipos de rentas.

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

Dentro de la Categoría I se incluyen rentas derivadas de incrementos patrimoniales y de rendimientos de capital, tanto mobiliario como inmobiliario. Estas rentas quedan sujetas al pago de IRPF (a tasas que van del 3% al 12%) en la medida que sean de fuente, excepto las rentas de rendimientos de capital mobiliario que se encuentran gravadas tanto en caso que sean de fuente local como extranjera. Los contribuyentes que hayan sido objeto de imposición en el exterior por dichos rendimientos del capital mobiliario, podrán acreditar (en las condiciones que establece la reglamentación), el impuesto pagado en el exterior contra el IRPF que se genere respecto de la misma renta. El crédito a imputar no podrá superar la parte del referido impuesto calculado en forma previa a tal deducción.

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

En lo que hace a las rentas derivadas del factor productivo trabajo, cabe destacar los siguientes aspectos:

- a) Las rentas se determinan aplicando el principio de lo devengado.
- b) Las rentas originadas en diferencias de cambio y reajustes de precio se computan en el momento de cobro.
- c) Las rentas del trabajo en relación de dependencia están constituidas por los ingresos, regulares o extraordinarios, en dinero o en especie, que generen los contribuyentes en con-

¹ - También constituyen sujetos pasivos los núcleos familiares integrados por personas físicas residentes, siempre y cuando opten por tributar conjuntamente, aunque dicha opción sólo podrá realizarse para las rentas de trabajo.

cepto de retribución de su actividad personal en relación de dependencia. Se consideran incluidas en lo anterior, las indemnizaciones por despido en tanto superen el mínimo legal correspondiente, y por la cantidad que exceda dicho mínimo.

d) El impuesto correspondiente a las rentas del trabajo se determina mediante la aplicación de tasas progresivas vinculadas a una escala de rentas. A tales efectos, la suma de las rentas computables se ingresa en la escala, aplicándose la porción de renta comprendida en cada tramo de la escala la tasa correspondiente.

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

Renta Anual Computable	Tasa
Hasta el mínimo no imponible de 84 Bases de Prestaciones y Contribuciones (US\$ 10.300)	Exento
Más de 84 BPC y hasta 120 BPC (US\$10.300 - US\$14.700)	10%
Más de 120 BPC y hasta 180 BPC (US\$14.700 - US\$22.000)	15%
Más de 180 BPC y hasta 600 BPC (US\$22.000 - US\$73.500)	20%
Más de 600 BPC y hasta 900 BPC (US\$73.500 - US\$110.300)	22%
Más de 900 BPC y hasta 1380 BPC (US\$110.300 - US\$169.000)	25%
Más de 1380 BPC (US\$169.000)	30%

El valor de la Base de Prestaciones y Contribuciones (BPC) para el año 2015 asciende a \$ 3.052.

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

- Los aportes jubilatorios a las distintas entidades de seguridad social, según correspondiere.
- Los aportes al seguro público de salud y al Fondo de Reconversión Laboral.
- La prestación destinada al Fondo de Solidaridad².
- Por gastos de educación, alimentación, vivienda y salud de hijos menores de edad a cargo del contribuyente: 13 BPC anuales por hijo. Esta deducción se duplicará en caso de hijos mayores o menores, legalmente declarados incapaces, así como aquellos que sufran discapacidades graves, de acuerdo a lo que establezca la reglamentación. Idénticas deducciones se aplicarán en caso de personas bajo el régimen de tutela y curatela.
- Los montos pagados en el año por cuotas de préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda única y permanente del contribuyente, siempre que el costo de la vivienda no supere aproximadamente US\$ 89.000 (el tope de la deducción es de 36 BPC).

A los efectos de determinar el monto de la deducción, se aplicará a las deducciones antes mencionadas la siguiente escala:

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

Deducción Anual Computable	Tasa
Hasta 36 BPC (US\$ 4.400)	10%
Más de 36 BPC y hasta 96 BPC (US\$4.400 - US\$11.800)	15%
Más de 96 BPC y hasta 516 BPC (US\$11.800 - US\$63.250)	20%
Más de 516 BPC y hasta 816 BPC (US\$63.250 - US\$100.000)	22%
Más de 816 BPC y hasta 1296 BPC (US\$100.000- US\$158.800)	25%
Más de 1296 BPC (US\$158.800)	30%

g) Adicionalmente, los contribuyentes que fueran arrendatarios de inmuebles con destino a vivienda permanente podrán imputar como crédito fiscal hasta el 6% del precio del arrendamiento al pago del IRPF, siempre que se identifique al arrendador.

Sujetos pasivos responsables

En uso de las facultades otorgadas por la Ley Nº 18.083, el Poder Ejecutivo designó una serie de sujetos responsables por obligaciones de terceros.

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

- Emitir resguardos a los contribuyentes por los montos que les hubieren retenido o percibido en cada ocasión.
- Verter dichos importes, en los plazos y condiciones que establezca la DGI.
- Presentar declaración jurada de las retenciones efectuadas, en los plazos y condiciones que establezca la DGI.

Las retenciones en materia del IRPF incluyen:

a) Retención sobre alquileres

La reglamentación del IRPF designó como agentes de retención del impuesto a una serie de sujetos por los arrendamientos y otros rendimientos del capital inmobiliario que se abonen a contribuyentes de dicho impuesto.

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

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

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

b) Responsabilidad por el pago de rentas del trabajo dependiente

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

La retención tendrá lugar mensualmente, en carácter de anticipo mensual del IRPF, a cuenta de su liquidación anual. El monto del anticipo se determinará aplicando a los ingresos del mes la escala de rentas para la determinación de las alícuotas y de las deducciones, en términos mensuales (es decir, dividiendo entre doce las escalas anuales).

El valor de la Base de Prestaciones y Contribuciones que se tendrá en cuenta para la referida determinación será el que establezca el Poder Ejecutivo, teniendo en cuenta el incremento previsto en el ejercicio.

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

Al total de ingresos del mes

Renta Mensual Computable	Tasa
Hasta 7 BPC (US\$ 860)	0%
Más de 7 BPC y hasta 10 BPC (US\$860 - US\$1.200)	10%
Más de 10 BPC y hasta 15 BPC (US\$1.200- US\$1.800)	15%
Más de 15 BPC y hasta 50 BPC (US\$1.800 - US\$6.100)	20%
Más de 50 BPC y hasta 75 BPC (US\$6.100- US\$9.200)	22%
Más de 75 BPC y hasta 115 BPC (US\$9.200- US\$14.100)	25%
Más de 115 BPC (US\$14.100)	30%

El valor de una Base de Prestaciones y Contribuciones (BPC) al 31/05/2014 es de \$ 2.819
A las deducciones admitidas:

Deducción Mensual Computable	Tasa
Hasta 3 BPC (US\$370)	10%
Más de 3 BPC y hasta 8 BPC (US\$370 - US\$1.000)	15%
Más de 8 BPC y hasta 43 BPC (US\$1.000- US\$5.250)	20%
Más de 43 BPC y hasta 68 BPC (US\$5.250 - US\$8.300)	22%
Más de 68 BPC y hasta 108 BPC (US\$8.300 - US\$13.250)	25%
Más de 108 BPC (US\$13.250)	30%

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

- Deducciones no proporcionales (por ejemplo, las deducciones antes referidas por gastos de educación, alimentación, vivienda y salud de hijos menores de edad o incapaces, cuotas de préstamos hipotecarios, aportes jubilatorios a Caja Profesional y Notarial, y prestación al Fondo de Solidaridad): un doceavo del monto anual.
- Deducciones proporcionales (básicamente aportes jubilatorios al BPS o Caja Bancaria, al Fondo Nacional de Salud y al Fondo de Reconversión Laboral): aplicando el porcentaje correspondiente al importe de la renta que se computa.

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

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

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

Los trabajadores dependientes deben presentar tal declaración jurada informativa en ocasión de iniciar la relación laboral así como cualquier modificación ulterior.

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

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

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

La reglamentación del IRPF designó, entre otros, a los contribuyentes del IRAE incluidos en la Dirección de Grandes Contribuyentes y en la Unidad CEDE de la DGI como responsables por el IRPF correspondiente a las rentas originadas en servicios fuera de la relación de dependencia que les presten los contribuyentes del dicho impuesto.

La retención se realizará mensualmente y sólo procederá en el caso de que el total mensual facturado por el contribuyente al responsable supere en el mes aproximadamente US\$ 1.200, excluido el Impuesto al Valor Agregado³.

³ - En el caso de los corredores y productores de seguros la retención operará en todos los casos, independientemente del monto mensual facturado.

El monto de la retención será el que surja de aplicar la tasa del 7% a la suma de la cantidad pagada o acreditada al titular de la renta más la retención correspondiente. El monto retenido será considerado por el contribuyente como un pago a cuenta, y se deducirá del monto de los anticipos del mismo período. Si de la liquidación de fin de ejercicio el contribuyente tuviera un crédito por tal concepto, el mismo podrá ser destinado a pagar obligaciones ante la DGI o el BPS.

3.2 Impuesto al Patrimonio de las Personas Físicas

El impuesto al patrimonio de las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas se aplica sobre los activos en el país, deducidas ciertas deudas. Solamente están gravados los activos situados, colocados o utilizados económicamente en Uruguay.

Las personas físicas tributan el IP a tasas progresivas que varían entre 0,7% y 1,2%, con un mínimo no imponible individual de aproximadamente US\$ 110.000, que se duplica para núcleos familiares.

Las personas físicas domiciliadas en el exterior, así como las personas jurídicas del exterior, no están sujetas al pago de este impuesto con respecto a los saldos por exportaciones, préstamos y depósitos realizados a residentes uruguayos.

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

Los siguientes activos se encuentran exentos:

1. Participaciones (por ejemplo, acciones) en entidades sujetas al pago de este impuesto y de entidades financieras dedicadas exclusivamente a la realización de operaciones de intermediación de valores y títulos radicados en el exterior.
2. Deuda pública.
3. Depósitos bancarios de personas físicas.

Los pasivos deducibles incluyen básicamente el promedio anual de deudas con bancos locales, y será computable únicamente el monto que exceda la suma de los activos exentos más los activos localizados en el exterior.

4. Tributación a las rentas de no residentes

Principales características

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

El IRNR es un tributo que grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas y otras entidades no residentes en Uruguay que no cuenten con establecimiento permanente en Uruguay. Se encuentran gravadas las rentas de cualquier naturaleza obtenidas por los contribuyentes de este impuesto, incluyendo las de carácter empresarial, los rendimientos de capital, los de trabajo y los incrementos patrimoniales.

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

En el caso de las personas físicas, se entenderá que el contribuyente tiene su residencia fiscal en Uruguay cuando se verifique cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que permanezca en el país más de 183 días durante el año civil; o
- Que radique en Uruguay el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales.

En el caso de las personas jurídicas, se las considerará residentes cuando se hayan constituido de acuerdo con las leyes nacionales. Las personas jurídicas del exterior y demás entidades no constituidas de acuerdo con las leyes nacionales que establezcan su domicilio en el país, se considerarán residentes en territorio nacional desde la culminación de los trámites formales que disponen las normas legales y reglamentarias vigentes.

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

Las alícuotas de este impuesto son las siguientes:

- Intereses correspondientes a depósitos en moneda nacional y en unidades indexadas, a más de un año en instituciones de intermediación financiera: 3%.
- Intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos a plazos mayores a tres años, mediante suscripción pública y cotización bursátil: 3%.
- Intereses correspondientes a depósitos a un año o menos, constituidos en moneda

nacional sin cláusula de reajuste: 5%.

- Dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes del IRAE: 7%.
- Rentas de certificados de participación emitidos por fideicomisos financieros mediante suscripción pública y cotización bursátil a plazos de más de 3 años: 3%.
- Restantes rentas: 12%.

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

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

- a) Los intereses de Deuda Pública.
- b) Los intereses de préstamos otorgados a contribuyentes del IRAE cuyos activos afectados a la obtención de rentas no gravadas por este tributo superen el 90% de sus activos valuados según normas fiscales.
- c) Los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones patrimoniales cuando el precio de las mismas considerado individualmente no supere aproximadamente US\$ 3.300, y siempre que la suma de las operaciones que no excedan dicho monto no superen aproximadamente US\$ 9.900 en el transcurso del año.
- d) Las rentas correspondientes a compañías de navegación marítima o aérea, a condición de reciprocidad. Las rentas correspondientes a fletes para transporte marítimo o aéreo de bienes al exterior de la República se encuentran exentas en todos los casos.
- e) Las rentas provenientes de actividades desarrolladas en el exterior, y en los recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios, depósitos aduaneros y zonas francas, por entidades no residentes, con mercaderías de origen extranjero manifestadas en tránsito o depositadas en dichos exclaves, cuando tales mercaderías no tengan origen en territorio aduanero nacional ni estén destinadas al mismo. Esta exoneración también será aplicable cuando dichas mercaderías tengan por destino el territorio aduanero nacional, siempre que tales operaciones no superen en el ejercicio el 5% del monto total de las enajenaciones de mercaderías en tránsito o depositadas en los exclaves que se realicen en ese período.

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

En caso que el personal extranjero que trabaje en Zona Franca opte por no contribuir -y consecuentemente no beneficiarse del sistema de seguridad social uruguayo-, podrá optar entre tributar IRNR (cuya tasa proporcional es del 12%) o el IRPF (cuyas tasas son progresivas y van desde el 10% al 30%). Cabe señalar que esta opción sólo resultará aplicable a la rentas del trabajo que obtenga del empleador usuario de zona franca.

5. Impuesto al Valor Agregado

Principales características

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

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

Individuos y empresas sujetas a IVA

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

Operaciones gravadas

El IVA grava las importaciones de bienes, la circulación interna de bienes y la prestación de servicios dentro del territorio uruguayo, así como la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles. El impuesto se configura con la introducción definitiva de bienes al país, la entrega del bien, la prestación del servicio o la finalización de la obra, respectivamente.

Exoneraciones

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

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

Cálculo del IVA

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

Las facturas deben cumplir formalidades mínimas establecidas por las normas pertinentes, como ser la numeración pre-impresa consecutiva, la identificación del vendedor o prestador del servicio y del adquiriente, el número de registro del vendedor o prestador del servicio ante la DGI y el monto del impuesto discriminado del valor del bien o del servicio.

Tasas

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

No hay una tasa especial aplicable a los productos suntuarios, sin perjuicio de lo cual una lista taxativa de ellos se encuentran sujetos al Impuesto Específico Interno (IMESI).

A partir del 08/2015 y hasta 07/2016 (de acuerdo a la Ley N° 19.210 de inclusión financiera y medios de pago electrónico y su reglamentación), la tasa del IVA se reduce al 19% para enajenaciones de bienes y servicios realizadas a consumidores finales que no excedan aproximadamente USD 400, siempre que el pago se efectúe mediante de tarjetas de débito o instrumentos de dinero electrónico. Para pagos con tarjeta de crédito, la referida reducción será del 1% en los mismos períodos. Desde 08/2016 los pagos con tarjeta de débito o instrumentos de dinero electrónico, reducirán el IVA facturado a consumidores finales (en operaciones de similares características) a 20%.

Tasa cero

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

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

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

Servicios y bienes exentos

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

Recaudación del IVA

El IVA es recaudado por la DGI. En términos generales, las declaraciones juradas deben presentarse mensualmente, al mes siguiente al que se produjo el hecho gravado. Si de la declaración surge un crédito a favor del contribuyente, el mismo se traslada hacia el mes o ejercicio

siguiente (sin ajuste por inflación) hasta que pueda ser absorbido por el IVA ventas.

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

6. Otros impuestos

Principales características

- » El Impuesto Específico Interno se aplica sobre bienes diversos, entre ellos el alcohol, tabaco, combustible, cosméticos y vehículos automotores.
- » Las sociedades anónimas están gravadas por un impuesto de control, en oportunidad de su constitución y al cierre de cada ejercicio económico.

6.1 Impuesto Específico Interno

El IMESI representa actualmente aproximadamente el 10% de la recaudación fiscal y se aplica sobre una gran gama de productos con tasas diferenciales.

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

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

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

6.2 Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas

Las sociedades anónimas están gravadas por este impuesto de control, aplicable en ocasión de su constitución y al cierre de cada ejercicio fiscal.

Las tasas aplicables son las siguientes:

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

El monto imponible sobre el cual aplicar las referidas tasas está constituido por un monto fijado en Unidades Indexadas (578.428 UI, aproximadamente US\$ 64.000), debiéndose tomar la cotización dada por el gobierno al 31 de diciembre del año anterior al acaecimiento de los hechos generadores.

El impuesto correspondiente al cierre del ejercicio fiscal podrá imputarse al IP de dicho período. Si resultara un excedente por tal concepto, el mismo no dará derecho a devolución (actuando en los hechos como un IP mínimo).

Este impuesto no se aplica a Sucursales de empresas extranjeras.

6.3 Impuesto a los Ingresos de las Compañías de Seguros

Las compañías de seguros están sujetas al pago de un impuesto sobre sus ingresos brutos. La tasa máxima general es del 5%, con excepción de los seguros marítimos cuya tasa es del 2%, los seguros de vida cuya tasa es del 0,5%, los seguros contra incendios cuya tasa es del 15% y los seguros contra vehículos automotores cuya tasa es del 10%.

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

6.4 Impuesto a las Enajenaciones de Bienes Agropecuarios

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

También están gravadas las exportaciones realizadas por los productores y el autoconsumo realizado por los contribuyentes del IRAE. Las tasas varían entre 0,1% y el 2,5%, dependiendo del tipo de bien.

Asimismo, la enajenación de la lana, cueros, ganado en pie, cereales y oleaginosos, leche, productos derivados de la avicultura y apicultura, productos de origen forestal y la exportación en estado natural de productos hortícolas, frutícolas, cítricos, flores y semillas, está gravada por un impuesto adicional del 0,4%.

A su vez, la enajenación de lana, cueros, ganado en pie, cereales y oleaginosos está gravada por otro impuesto adicional del 0,2%.

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

1. Cuando se trate, entre otros, de Sociedades Anónimas, Sociedades en Comandita por Acciones, establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República, o Fideicomisos.
2. Cuando obtengan ingresos que superen US\$ 220.000 aproximadamente (se considera a dichos efectos los ingresos obtenidos durante el ejercicio inmediato anterior).
3. Cuando realicen su explotación en predios que al comienzo del ejercicio excedan las 1.250 ha CONEAT⁴.

6.5 Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales

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

4 - El CONEAT es un índice que mide la capacidad productiva de la tierra, siendo el valor 100 el correspondiente a la capacidad productiva media del país.

7. Tratados internacionales

Principales características

- » Existen tratados para evitar la doble tributación firmados con Alemania, Hungría, México, España, Suiza, Liechtenstein, Portugal, Ecuador, Malta, Corea, Finlandia e India.

Uruguay ha suscripto tratados para evitar la doble tributación con Alemania (1987 y renegociado en 2011), Hungría (1993), México (2010), España (2011), Suiza (2011), Liechtenstein (2012), Portugal (2012), Ecuador (2012), Malta (2012), Corea (2013), Finlandia (2013), India (2013) y Rumania (2014). Dichos tratados regulan aspectos impositivos y siguen en términos generales el modelo de la OCDE, adoptando algunos de los lineamientos del modelo ONU.

Además, Uruguay tiene acuerdos de intercambio de información firmados con Francia (2011), Islandia (2012), Dinamarca (2013), Groenlandia (2013), Argentina (2013, con cláusulas para evitar la doble imposición), Noruega (2014), Canadá (2014), Australia (2014), Islas Feroe (2015) y Suecia (2015).

En diferente grado de avance de ratificación parlamentaria y diplomática se encuentran también los celebrados con Suecia, Islas Feroe, Brasil, Australia, Países Bajos, Rumania, Canadá, Bélgica, Vietnam, Reino Unido, Guernsey, Chile, Emiratos Árabes, Luxemburgo, Singapur y Sudáfrica.

Asimismo, se negocian convenios y acuerdos con Luxemburgo, Guernesey, Malasia, y Qatar, Sudáfrica y Chile.

8. Normas Contables y de Auditoría

8.1 Libros legales

Todas las sociedades deben llevar los siguientes libros o registros legales, que deben ser certificados ante el Registro Nacional de Comercio:

- Libro diario: donde se registran todas las operaciones de la sociedad.
- Libro de inventarios: donde se detallan todos los rubros que componen el balance de la sociedad al cierre del ejercicio.
- Libro copiador de cartas: donde se copia la correspondencia relacionada con la sociedad.

Asimismo, en el caso de las Sociedades Anónimas (SA), serán obligatorios los siguientes Libros Sociales:

- Libro de Actas de Asambleas.
- Libro de Actas de Directorio.
- Libro de Registro de asistencia de Accionistas a las Asambleas.
- En caso de que su capital integrado se encuentre representado por títulos nominativos o acciones escriturales, deberá llevarse además un Libro de Registro de Títulos Nominativos o Libro de Registro de Acciones escriturales, respectivamente.

8.2 Normas contables

Cuerpo normativo de uso general

En Octubre de 2014 fue aprobado el Decreto 291/14 que modificó el cuerpo normativo para la preparación de estados financieros correspondientes a ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2015. Esta norma, dispuso que los estados financieros deben ser preparados, considerando algunos tratamientos alternativos permitidos, siguiendo lo establecido en Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB – International Accounting Standards Board) a la fecha de publicación del decreto, traducidas al idioma español y publicadas en la página web de la Auditoría Interna de la Nación (AIN).

A efectos de la presentación de los estados contables, se seguirá utilizando la estructura básica del anexo y los modelos de estados financieros del Decreto 103/991 (de 27 de febrero de 1991), incorporando la presentación de información comparativa, en la medida que las soluciones que consagran estas normas de amplia aplicación local sean compatibles con lo establecido en las NIIF para las PYMES. De lo contrario, primarán estas últimas.

Cuerpo normativo para sociedades abiertas

Las normas contables de aplicación obligatoria para las sociedades abiertas (sociedades que cotizan sus acciones en la Bolsa de Valores o las que captan fondos del público mediante la emisión de obligaciones a través de la bolsa), son las Normas Internacionales de Información Financiera.

8.3 Normas de auditoría

Las normas de auditoría generalmente aceptadas son las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Estados contables acompañados de informe de Contador Público

La presentación de estados contables acompañados de informe de contador público es requerido para:

- Sociedades abiertas.
- Sociedades definidas como grandes contribuyentes por la autoridad fiscal uruguaya.
- Sociedades con endeudamiento en el sistema financiero. Si el endeudamiento supera aproximadamente US\$ 2,3 millones: estados contables acompañado con informe de auditor. Si supera aproximadamente US\$ 0,8 millones pero menos de US\$ 2,3 millones: estados contables acompañados de informe de revisión limitada. Si el endeudamiento es menos de aproximadamente US\$ 0,8 millones: estados contables acompañados de informe de compilación.
- Sociedades que operan en industrias reguladas (por ejemplo: transporte, salud).
- Sociedades que cumpliendo los mínimos establecidos deban registrar sus estados contables en AIN (activos superiores a aproximadamente US\$ 0,9 millones o ingresos operativos netos superiores a aproximadamente US\$ 3,1 millones).
- Sociedades que presenten sus estados contables ante oficinas del gobierno.

Adicionalmente, las sociedades endeudadas con el sistema financiero deberán presentar información prospectiva consistente en: i) estado de situación patrimonial, y estado de resultados proyectados al cierre del próximo ejercicio económico, y ii) flujo de fondos proyectado para todo los años de vigencia del préstamo.

Forma y contenido de los estados contables

Los estados contables de las sociedades comerciales y los que se presentan a los organismos públicos, además de estar formulados según normas contables adecuadas, deben ajustarse a un modelo uniforme.

Los estados contables uniformes básicos, que procuran presentar en forma sintética la situación económica patrimonial y financiera, comprenden:

- Estado de Situación Financiera.
- Estado de Resultados Integral.
- Estado de Flujos de Efectivo.
- Estado de Cambios en el Patrimonio.
- Notas a los estados contables.

Diferencias entre las normas contables y fiscales

Las normas fiscales establecen criterios que en muchos casos difieren de los contables. En función de las diferencias temporarias resultantes de la valuación contable y fiscal de los activos y pasivos al cierre del ejercicio y la tasa de impuesto a la renta vigente a esa fecha, se calcula el impuesto diferido a contabilizar en los estados contables.



- Facilitación de visitas al país de inversores extranjeros, incluyendo organización de agenda de reuniones con, por ejemplo, autoridades públicas, proveedores, socios potenciales y cámaras empresariales.
- Apoyo en establecimiento y expansión. Facilitamos su establecimiento en el país y lo apoyamos para que logre concretar el crecimiento de su negocio en Uruguay.

Quiénes somos

Uruguay XXI es la agencia de promoción de inversiones y exportaciones de Uruguay. Entre otras funciones, Uruguay XXI apoya gratuitamente a los inversores extranjeros, tanto a quienes están evaluando dónde realizar su inversión como a quienes ya hace tiempo operan en Uruguay.

Nuestros Servicios al Inversor

- Información macro y sectorial. Uruguay XXI prepara periódicamente estudios sobre Uruguay y los diversos sectores de la economía.
- Información a medida. Preparamos información personalizada para contestar sus preguntas específicas, como ser datos macroeconómicos, mercado de trabajo, impuestos y aspectos legales, programas de incentivo a las inversiones, localización, y costos.
- Contacto con los principales actores. Generamos contactos con entidades de gobierno, actores industriales, instituciones financieras, centros de I+D y socios potenciales, entre otros.
- Promoción. Promovemos oportunidades de inversión en eventos estratégicos, misiones y rondas de negocios.



Rincón 518/528 - 11000 - Montevideo Uruguay
Tel: (598) 29153833 - (598) 29163059
invest@uruguayxxi.gub.uy www.uruguayxxi.gub.uy



República Oriental
del Uruguay