



IMPUESTOS EN EL URUGUAY

1) INTRODUCCIÓN: CARACTERÍSTICAS RELEVANTES

En el año 2007, el PBI uruguayo ascendió a US 23.095 millones de dólares. En igual período los ingresos del Gobierno Central alcanzaron la cifra de U\$ 4.928.- millones de dólares, (cuadro 1) de los cuales la DGI recaudó 3.875.- millones cuya distribución por impuesto se muestra en el cuadro 2. En más de un 90% esta cifra se logra en base a 4 impuestos nacionales, cuyas principales características resumiremos en este informe.

CUADRO 1

INGRESOS DEL GOBIERNO CENTRAL

(2007)	MILL. DE US
Direccion General Impositiva	3.875
Comercio Exterior	304
Otros	749
TOTAL	4.928

CUADRO2

DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA

Impuesto al Valor Agregado	56,73%
Impuesto a la Renta	16,90%
Impuesto Específico Interno	11,93%
Impuesto al Patrimonio	5,11%
Otros 24 impuestos la mayoría hoy derogados	9,33%
	100,00%

Como se puede apreciar el IVA es el de mayor importancia relativa logrando más de la mitad de los recursos fiscales. Le sigue la imposición a la renta, que a partir de la reforma tributaria que entró en vigor el 1º de Julio de 2007, cobró mayor relevancia dada la extensión de este tipo de imposición, que hasta ese momento recaía sólo sobre las empresas, a las personas físicas y a los no residentes. En el tercer y cuarto puesto se ubican el IMESI (Impuesto Específico Interno) y el Impuesto al Patrimonio. El primero constituye un tipo de imposición indirecta que grava la primer enajenación de algunos productos (considerados de consumo suntuario) y el segundo consiste en un tipo de imposición a la riqueza que tiende a desaparecer en función de una progresiva escala de reducciones anuales en sus tasas, que operará hasta el 2024.

Una característica principalísima de la tributación en el Uruguay consiste en el criterio de la fuente territorial para gravar la renta. Las normas legales consagran dicho criterio con la siguiente definición: "...rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de los negocios jurídicos."



La imposición a la riqueza (Impuesto al Patrimonio) reconoce también similares límites alcanzando únicamente a: “... los bienes situados, colocados o utilizados económicoamente en la República.”

Tal como se desprende de los párrafos anteriores, la actividad “off shore” no se encuentra gravada en el Uruguay. Esta circunstancia debe adicionarse a otra no menor, como lo es la existencia de Zonas Francas dentro del territorio político de la República, con exoneración total impuestos para los usuarios (tanto directos como indirectos) que allí operen.

El IVA se aplica dentro de las fronteras aduaneras y en consecuencia reconoce y reintegra (conforme a la técnica del tributo) el crédito fiscal correspondiente al impuesto aplicado sobre las facturas de los costos de las operaciones de exportación. Otra característica muy particular de la aplicación de este impuesto en el Uruguay, consiste en el reconocimiento de los beneficios de exportación a actividades económicas de mucho peso relativo como lo son la agropecuaria, la hotelería, la fabricación de insumos agrícolas, entre otras. En efecto a estas actividades se les aplica el conocido “IVA en suspenso” o “IVA tasa cero” con lo que logran una exoneración efectiva de todo el IVA acumulado en la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios. Finalmente corresponde consignar que la devolución del IVA en este tipo de actividades opera con total cristalinidad y puntualidad, a través de las auditorías fiscales a que se ven sometidos los solicitantes, sorteadas las cuales, el tributo es devuelto en certificados con poder cancelatorio de obligaciones fiscales y previsionales.

2) EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Esta imposición reconoce en el Uruguay una definición universalmente aceptada como el mayor valor que en cada etapa del circuito económico se va adicionando en los bienes que circulan y los servicios que se prestan en la economía. La liquidación opera en la modalidad de base financiera e impuesto contra impuesto.

A) HECHO GENERADOR

Desde el comienzo de su aplicación en 1972, el IVA reconoce tres hechos generadores:

- La circulación interna de bienes
- La introducción de bienes al país
- La prestación de servicios

Acerca de la primer definición destacamos que comprende no solamente las compraventas de bienes gravados sino toda entrega a título oneroso que de a quien reciba el bien, la potestad de actuar como si fuera su propietario, con lo que negocios como las consignaciones, quedan alcanzados por el impuesto.

El segundo concepto refiere a lo que conocemos como importaciones, entendiendo por tales la introducción de bienes hacia dentro de las fronteras aduaneras. Es decir que a los efectos fiscales, el despacho de mercaderías provenientes no sólo desde el exterior, sino también desde zona franca a territorio nacional no franco, es también considerado importación y por lo tanto “hecho generador” del tributo. A la inversa, la introducción desde territorio nacional no franco a zona franca es considerada una operación de exportación.

Los servicios son definidos como toda prestación a título oneroso, que sin constituir enajenación, proporcione a lo otra parte una ventaja o provecho que constituye la causa de la contraprestación.

Finalmente, la reforma tributaria referida, agregó un cuarto hecho generador de menor importancia que se define como el “valor agregado en la construcción de inmuebles”. Es ésta una inclusión con



meros fines de control sobre la posible evasión que se generaría en la actividad de construcción de inmuebles por parte de particulares.

B) TASAS

A partir de la reforma, las tasas del impuesto quedaron establecidas de la siguiente manera: una máxima del 22% y una mínima del 10%.

La mínima se aplica en general sobre bienes de la canasta familiar básica (alimentos, higiene, medicamentos, transporte de pasajeros, servicios de salud). Además de esta primer gran inclusión, vale la pena destacar la primer enajenación de inmuebles por parte de empresas constructoras, la que también a partir de la reforma se ve alcanzada por la tasa mínima.

La máxima abarca los servicios y el resto de los bienes no exonerados ni alcanzados por la tasa mínima.

Dentro de una extensa gama de exoneraciones destacamos, los terrenos, los arrendamientos de inmuebles, los productos agropecuarios en su estado natural (IVA en suspenso), la hotelería prestada a turistas extranjeros (asimilada a exportación) , el asesoramiento prestado a beneficiarios del exterior (asimilada a exportación), actividades culturales etc.

C) SUJETOS PASIVOS

La calidad de sujeto pasivo de IVA deviene de la inclusión de la persona o entidad en alguna de estas dos actividades marco:

- Actividades comprendidas o alcanzadas por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas que veremos seguidamente.
- Prestación de servicios personales fuera de la relación de dependencia.

En general podemos mencionar dentro del primer apartado, a la actividad empresarial, sea ésta desarrollada por sociedades o de manera unipersonal. Dentro del segundo ítem se destaca la actividad profesional ejercida liberalmente, amén de una serie de servicios (no profesionales) prestados por peritos o idóneos, trabajadores independientes etc.

3) EL IMPUESTO A LA RENTA

Siempre haciendo referencia a la reciente reforma tributaria, podemos decir que la imposición a la renta en el Uruguay a partir de su vigencia reconoce tres sub-especies:

- El Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)
- El Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)
- El Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR)

Como característica común, digamos que las tres modalidades de imposición a la renta recaen exclusivamente sobre rentas de fuente uruguaya, con la definición de territorialidad que mencionamos en INTRODUCCION.



3.1) EL IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS ACTIVIDADES ECONOMICAS (IRAE)

A) HECHO GENERADOR

Están incluidas en el hecho generador del impuesto las actividades industriales, comerciales y de servicios realizadas por empresas. Se entiende por empresas toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico. Esta definición constituye una primer inclusión básica dentro del alcance del impuesto.

A ella deben sumarse otras:

- Las realizadas por determinadas entidades tales como sociedades comerciales, establecimientos permanentes de entidades no residentes, fondos de inversión, fideicomisos y otras. Las rentas de fuente uruguaya obtenidas por estos sujetos siempre están alcanzadas por el IRAE, con independencia de su ajuste a la definición básica del hecho generador mencionada más arriba.
- Las actividades agropecuarias desarrolladas por empresas de determinado tamaño definido éste por la extensión del área ocupada o el nivel de ingresos. También quedan alcanzadas estas actividades, cuando de manera opcional el sujeto decide su inclusión voluntaria en el impuesto.
- Las prestaciones de servicios personales y profesionales cuando superan determinado nivel de ingresos o bien cuando el sujeto decide su inclusión voluntaria en el impuesto.
- La enajenación de inmuebles desarrollada en forma habitual.
- Otras rentas derivadas exclusivamente del factor capital cuando el sujeto decide su inclusión voluntaria en el impuesto.

B) TASA

La tasa del impuesto es del 25% y se aplica sobre la renta fiscal. La renta fiscal se determina a partir del resultado económico verificado contablemente y ajustado con inclusiones obligatorias y deducciones admitidas por las normas fiscales. Entre ellas destacamos el resultado por inflación de cómputo obligatorio. Algunos contribuyentes, en atención a su giro, naturaleza jurídica y a su reducida dimensión económica, pueden utilizar regímenes fictos para la determinación de su renta fiscal. Para ello deben aplicar sobre sus ventas brutas, un porcentaje del 13.2%, 36% o 48% según los niveles de facturación alcanzados en el ejercicio económico.

C) SUJETO PASIVO

Podemos distinguir tres tipos de sujetos pasivos:

- Aquellos que lo son en función de su naturaleza jurídica, entre los que destacamos: las sociedades comerciales, los establecimientos permanentes de entidades no residentes, los fondos de inversión, los fideicomisos, algunas entidades estatales y los grupos de interés económico.
- Las personas físicas, las sociedades de hecho o sociedades civiles, cuando desarrollan actividades empresariales, es decir cuando son titulares de empresas.
- Los titulares de actividades tales como la agropecuaria o la prestación de servicios personales, cuando por ejercicio de la opción o por haber superado determinado tamaño económico, queden incluidos preceptivamente dentro del impuesto.



3.2) EL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

A) HECHO GENERADOR

La ley sanciona dos categorías de rentas alcanzadas en función del factor productivo que las genera a saber: capital y trabajo. Recordar que las derivadas de la utilización conjunta de ambos factores es materia imponible del IRAE, por lo que no constituirá renta gravada en el IRPF.

Cada categoría de renta gravada reconoce a su vez dos sub-especies: dentro de las rentas derivadas del factor productivo capital tendremos los “rendimientos de capital” y los “incrementos patrimoniales” y las rentas derivadas del factor trabajo incluyen la obtenidas dentro y fuera de relación de dependencia.

Rentas de Capital

Los “rendimientos de capital” son básicamente definidos como las rentas en dinero o en especie que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente. Los rendimientos de capital se subdividen a su vez en rendimientos mobiliarios e inmobiliarios

Los “incrementos patrimoniales” son los originados por la enajenación, promesa de enajenación, cesión de promesa de enajenación, cesión de derechos hereditarios o posesorios y por la sentencia declarativa de prescripción adquisitiva de bienes corporales e incorporales

Rentas de Trabajo

Las rentas obtenidas en relación de dependencia están constituidas por los ingresos, regulares o extraordinarios, en dinero o en especie, que generen los contribuyentes por su actividad personal desarrollada en el marco de un “contrato de trabajo”. Esta relación está regida por el Derecho Laboral y con algunas excepciones, las rentas alcanzadas por el impuesto en este capítulo, también son materia imponible de las Contribuciones Especiales de la Seguridad Social.

Las rentas de trabajo fuera de la relación de dependencia, son las obtenidas por profesionales, idóneos, peritos o trabajadores independientes, como retribución a los servicios personales que dichos sujetos prestan en el ejercicio de su profesión, especialidad u oficio.

B) TASAS

Para las rentas de capital las tasas van desde el 3%, aplicable a intereses obtenidos por depósitos bancarios en moneda nacional a más de un año de plazo, hasta el 12%, aplicable a la gran mayoría de las rentas de esta especie. Cabe mencionar especialmente la tasa del 7%, aplicable a los dividendos y utilidades distribuidos por las sociedades comerciales. Esta tasa debe considerarse complementaria de la imposición a la renta de las empresas (IRAE) ya que opera únicamente en las distribuciones de rentas que efectivamente hayan quedado gravadas por el IRAE. En consecuencia, si una determinada empresa obtiene rentas de fuente extranjera o logra exoneraciones en el marco de las disposiciones vigentes (v.g.: obtención de la declaratoria de interés nacional de un determinado proyecto industrial), las rentas obtenidas exoneradas de IRAE, también lo serán (y en la misma proporción) exoneradas de IRPF en el momento de su distribución. También vale la pena mencionar que los dividendos obtenidos por sociedades comerciales, por su participación en el capital de otras, no quedan alcanzados por ninguna tributación en virtud de una exoneración específica del IRAE, lo que constituye un fomento a la formación de las “Sociedades de Inversión” o “Sociedades Grupo”.

Para las rentas de trabajo se ha establecido una escala progresional, que a partir de un mínimo no imponible de aproximadamente U\$S 500.- mensuales, se aplica sobre franjas de manera ascendente, desde una mínima del 10% hasta una máxima del 25% aplicable a los tramos superiores.



Finalmente cabe destacar que los titulares de las rentas de capital y aquellos que obtengan rentas derivadas del factor trabajo fuera de la relación de dependencia, podrán optar por tributar IRAE en sustitución del IRPF que les corresponde en primera instancia.

C) SUJETO PASIVO

Los sujetos pasivos son las personas físicas residentes. El Poder ejecutivo está estudiando la inclusión de un segundo tipo de sujeto pasivo que sería el núcleo familiar. De esta forma el impuesto a la renta podría liquidarse en el futuro en función de la renta familiar, lo que se entiende aportaría un elemento de mayor justicia tributaria.

Para configurar la residencia, la ley adopta básicamente las causales del modelo de la “OECD”. Recordar asimismo que en general, los diferentes tipos societarios quedaron preceptivamente incluidos en el IRAE por lo que carecen de “sujeción pasiva” en relación a este impuesto.

3.3) EL IMPUESTO A LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES (IRNR)

A) HECHO GENERADOR

Para la definición del hecho generador la ley se remite al IRPF en lo referido a las rentas de capital y a las rentas de trabajo fuera de la relación de dependencia. Adicionalmente se incluye a las rentas empresariales. No obstante es importante detenerse un momento con respecto a esta última categoría, en la figura del “no residente” actuando en el Uruguay con mayor o menor grado de permanencia. Si la renta empresarial se genera en cabeza de una entidad no residente, que ha configurado alguna de las causales de “establecimiento permanente”, entonces dicha entidad tributará IRAE y no IRNR. Para quedar incluido en el IRNR la actividad empresarial debe ser de carácter esporádico o de corta duración.

B) TASAS

La escala de tasas aplicable corresponde a las establecidas para el IRPF en la categoría rentas de capital. En consecuencia se aplica desde una mínima del 3% para determinado tipo de intereses, hasta una máxima del 12% para casi todas las restantes rentas. Para la distribución de dividendos y utilidades, rige también el referido 7%.

C) SUJETO PASIVO

Los sujetos pasivos del IRNR son las personas físicas y las entidades no residentes. Toda persona jurídica que se haya constituido en el extranjero es considerada no residente, sin perjuicio del concepto de “establecimiento permanente” al que nos referimos al definir el hecho generador del impuesto. El criterio para establecer la residencia o no residencia de las personas físicas, se corresponde con el definido para el IRPF, de manera tal que cualquier individuo uruguayo o extranjero que obtenga rentas de fuente uruguaya, deberá quedar comprendido en la sujeción pasiva de uno de los dos impuestos en atención a similares conceptos de radicación.



4) EL IMPUESTO ESPECIFICO INTERNO (IMESI)

A) HECHO GENERADOR

Grava la primer enajenación, a cualquier título, de determinados bienes. En general son bienes que se consideran de consumo suntuario a saber:

- bebidas alcohólicas
- refrescos
- cosméticos
- tabaco
- vehículos automotores
- grasas y lubricantes
- combustibles derivados del petróleo
- motores diesel

B) TASAS

Las tasas van desde el 0% para algunos productos que gozan de una desgravación temporaria, hasta el 80%. Las mismas responden a una larga casuística, cuya descripción exhaustiva excede los límites de este trabajo. También existe una larga normativa reglamentaria en materia de fijación de precios fictos, que no consideramos de interés en el marco de este breve resumen.

C) SUJETO PASIVO

En función de la definición del hecho generador, el sujeto pasivo queda definido como el fabricante o importador de los bienes gravados.

5) EL IMPUESTO AL PATRIMONIO (IP)

A) HECHO GENERADOR

El IP grava la riqueza de las personas físicas o jurídicas y su determinación conceptual se corresponde con la definición del Derecho Civil, esto es: el conjunto de bienes derechos y obligaciones de un determinado sujeto en un determinado momento. Podemos así hablar de un activo y de un pasivo comprendidos en el concepto patrimonial. El activo comprendido estará conformado por bienes y derechos situados, colocados o utilizados en la República, por lo que se concluye que no existe tributación por la riqueza radicada fuera de los límites territoriales del país. Por otra parte, el pasivo en tanto el conjunto de obligaciones del sujeto, para ser computable y deducible, es sometido a la verificación de una severa requisitoria, por lo que la doctrina se ha referido a la existencia de una verdadera imposición a los "activos" más que a un gravamen sobre la riqueza, entendida ésta como patrimonio neto.

Como contrapartida, es necesario mencionar la existencia de una larga lista de bienes desgravados, entre los que destacamos los activos afectados a explotaciones agropecuarias, la maquinaria industrial, los depósitos bancarios en determinadas situaciones, los activos afectados a proyectos declarados de interés nacional, etc.

Para la determinación del patrimonio gravado rigen dos normativas diferentes aplicables a los distintos tipos de sujetos pasivos. Las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas, valúan sus bienes (no monetarios) en general recurriendo a valores establecidos por organismos estatales, tales como los valores catastrales (inmuebles) o municipales (vehículos) e incluso a fictos porcentuales (bienes muebles de la casa habitación). Por otra parte, las empresas y



UC&CS AMÉRICA, S.C.

www.uccs-america.org



AMERICA EUROPE ASIA AFRICA OCEANIA

sociedades comerciales, fijan su patrimonio conforme a normas contables de aplicación obligatoria. Una vez determinado el Patrimonio Neto en el balance general de la empresa, el mismo es ajustado conforme a los criterios de valuación que rigen para el IRAE, no siempre coincidente con los criterios contables aplicados.

El momento de acaecimiento del hecho generador es para empresas y sociedades comerciales, la fecha del cierre de su ejercicio económico anual y para las personas físicas y demás sujetos pasivos el 31 de Diciembre de cada año.

B) TASAS

Las empresas y sociedades comerciales tributan con una tasa del 1.5%. Los bancos lo hacen al 2.8% y los títulos al portador al 3.5%. Las personas físicas núcleos familiares y sucesiones indivisas aplican una escala progresional de tasas que va desde el 0.7% al 2.75%, por franjas y a partir de la superación una primera, que es considerada un mínimo no imponible. No obstante rige un programa de reducción progresiva de tasas para estos sujetos pasivos que termina en el año 2024 con una única tasa del 0.10%

C) SUJETO PASIVO

Existen varias clases de sujetos pasivos tal como ya hemos ido anticipando:

- Las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas. El núcleo familiar está constituido por los cónyuges viviendo conjuntamente. Las sucesiones indivisas tienen una vida fiscal que va desde el fallecimiento del causante hasta la declaratoria de herederos.
- Las empresas
- Las sociedades comerciales
- Los establecimientos permanentes de entidades no residentes
- Los sujetos pasivos del IRNR. La persona física no residente queda incluida en el primer apartado por lo que éste refiere a las restantes entidades no residentes.