

---

## **Impuesto a las Rentas de los No Residentes: rendimientos del trabajo: servicios personales prestados por trabajadores dependientes e independientes.**



---

Trabajo Monográfico presentado ante la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la UDELAR para la obtención del título de Contador Público - Plan 1990.-

Catedrático: Cr. Juan A. Pérez  
Tutor: Cr. Luis A. Waksman  
Autor: Victoria Barboza

Montevideo, Setiembre de 2009

---

## **ABSTRACT**

Desde el pasado 1º de julio de 2007, rige en Uruguay un Nuevo Sistema Tributario (NST), que tiene como objetivo lograr una mayor equidad y eficiencia, y constituir un estímulo a la inversión productiva y al empleo. Entre las modificaciones introducidas por el NST se destaca la introducción del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR).

En el presente trabajo pretendemos realizar un análisis de dicho impuesto a fin de poder determinar las consecuencias y efectos de su implantación.

Para ello, comenzamos por definir conceptos claves a utilizar en el desarrollo del trabajo.

Seguidamente realizaremos una breve reseña sobre la normativa vigente en el país profundizando el análisis en las rentas empresariales y del trabajo.

A continuación exponemos nuestro enfoque que está centrado en la extensión al principio de la fuente territorial por los servicios técnicos que se prestan desde el exterior.

Luego estudiamos la opción de ciertos sujetos pasivos no residentes bajo determinadas circunstancias de poder tributar por IRNR u otro impuesto: casos de no residentes trabajando en empresas usuarias de zona franca.

En el presente trabajo también se analiza el alcance del concepto de Establecimiento Permanente (EP) y su aplicación en nuestro país, la cual, como se verá, presenta aspectos positivos en tanto incorpora a nuestra

legislación un concepto moderno de tributación internacional pero que también tiene su lado negativo en tanto se trata de un concepto poco conocido en nuestro país y que la reglamentación ha estado omisa en abordar.

Al final, una comparación informativa con el régimen anterior y con regimenes internacionales como el análogo impuesto español.

Finalizada esta labor y recabada la opinión de representantes de los diferentes partidos políticos y de empresas nacionales, extrajimos como principal conclusión que este impuesto ha presentado aspectos positivos y negativos, ambos con una importancia muy equilibrada, impactando de forma importante en el desarrollo de la economía del país.

## **AGRADECIMIENTO**

A mi marido y a mi hijita por la espera incondicional.

A mi madre, mi tía y mi suegra por el apoyo, la ayuda y el ánimo cuando la meta parecía inalcanzable.

A mis hermanos y todas aquellas personas que de una u otra forma participaron en este largo camino.

Y muy especialmente al Cr. Luis A. Waksman por su valiosísimo tiempo brindado en este trabajo.

A todos, muchas gracias.....

## INDICE

	<b>ABSTRACT .....</b>	<b>2</b>
<b>1.</b>	<b>INTRODUCCION .....</b>	<b>9</b>
1.1	Fundamentos del tema elegido.....	9
1.2	Objetivo.....	9
1.3	Alcance .....	10
1.4	El IRNR en el marco de la Reforma Tributaria.....	10
<b>2.</b>	<b>MARCO TEORICO .....</b>	<b>14</b>
2.1	Sistema Tributario.....	14
2.2	Tributo.....	14
2.3	Recursos Tributarios.....	16
2.4	Clasificación de los impuestos.....	18
2.5	Presupuesto de hecho o Hecho generador .....	19
2.6	Obligación tributaria.....	20
2.7	Sujeto activo .....	20
2.8	Sujeto pasivo.....	20
2.9	Contribuyente .....	20
2.10	Responsable.....	21
2.11	Agentes de retención y de percepción.....	22
2.12.	Tipos de rentas .....	22
2.13	Otros conceptos.....	23
<b>3.</b>	<b>IRNR: NORMATIVA APLICABLE.....</b>	<b>26</b>
3.1	Naturaleza del impuesto .....	26
3.2	Hecho generador .....	27
3.2.1	Aspecto Material .....	27
3.2.1.1	Rentas obtenidas en territorio nacional.....	27
3.2.1.1.1	Rentas de actividades empresariales y asimiladas .....	28

3.2.1.1.2	Rendimientos del trabajo .....	43
3.2.1.1.3	Rendimientos del capital.....	56
3.2.1.1.4	Incrementos patrimoniales.....	59
3.2.2	Aspecto subjetivo.....	61
3.2.2.1	La residencia de las personas físicas.....	61
3.2.2.2	La residencia de las personas jurídicas .....	73
3.2.2.3	Responsables .....	77
3.2.2.4	Representantes .....	82
3.2.3	Aspecto espacial.....	84
3.2.4	Aspecto temporal.....	86
3.3	Monto imponible .....	89
3.4	Alícuota de gravamen .....	92
3.5	Rentas de fuente internacional .....	96
3.6	Rentas exentas .....	99
3.7	Obligaciones formales .....	102
<b>4.</b>	<b>EXTENSIÓN DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE.....</b>	<b>105</b>
4.1	Renta de fuente uruguaya .....	105
4.2	La triple condición .....	106
4.3	Servicios de carácter técnico prestados desde el exterior.....	109
<b>5.</b>	<b>IRNR PARA USUARIOS DE ZONA FRANCA .....</b>	<b>122</b>
5.1	Ventajas de operar en zona franca.....	123
5.2	Ventajas de operar en y desde zona franca .....	123
<b>6.</b>	<b>RENTAS OBTENIDAS CON O SIN MEDIACION DE E.P .....</b>	<b>129</b>
6.1	El Establecimiento Permanente en Uruguay .....	130
6.2	Atribución de rentas al Establecimiento Permanente .....	136
6.3	Conclusiones .....	142
<b>7.</b>	<b>REGIMEN ANTERIOR: DIFERENCIAS Y SIMILITUDES.....</b>	<b>146</b>

7.1	La tributación de los NR de acuerdo con la normativa anterior .....	146
7.2	La tributación de los NR a partir de la reforma tributaria.....	148
7.2.1	Definición de residente/establecimiento permanente .....	148
7.2.2	Rentas empresariales .....	149
7.2.3	Rentas puras .....	150
7.2.4	Monto imponible-alícuota-forma de pago.....	151
<b>8.</b>	<b>IRNR: MODELO ESPAÑOL.....</b>	<b>154</b>
8.1	La residencia de las personas físicas .....	155
8.2	La residencia de las personas jurídicas .....	155
8.3	Rentas obtenidas mediante E.P en el IRNR .....	156
8.4	Hecho imponible .....	157
8.5	Rendimientos de actividades económicas .....	157
8.6	Rendimientos del trabajo .....	159
8.7	Rendimientos del capital.....	160
8.8	Cuota de gravamen: tipo de gravamen.....	163
<b>9.</b>	<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>166</b>
9.1	Inconsistencia de uno de los principales objetivos de la RT .....	166
9.2	Impacto en la economía.....	167
9.3	Paraíso fiscal .....	168
9.4	Recaudación del IRNR: 2007-2008 .....	170
9.5	Consideraciones finales.....	173
<b>10.</b>	<b>FUENTES DE INFORMACION .....</b>	<b>177</b>
<b>11.</b>	<b>ANEXOS.....</b>	<b>181</b>
11.1	Estudio de opiniones.....	181

# 01.

---

# Introducción

---



## **1 - INTRODUCCION**

### **1.1- FUNDAMENTACIÓN DEL TEMA ELEGIDO**

Los cambios sobre la imposición a la renta en Uruguay constituyen un aspecto básico en la reforma tributaria implementada en nuestro país el 1º de julio de 2007 y por tanto lo hemos elegido como tema para realizar este trabajo, más específicamente nuestro análisis está enfocado en el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR).

A dos años de la entrada en vigencia del IRNR consideramos el momento ideal para realizar un análisis sobre el impacto y las consecuencias que el mismo ha tenido en el país.

El enfoque va a ser integral, en sentido que vamos a hablar de rentas tanto de empresas como de personas físicas incluyendo los distintos tipos de rentas según su diferente fuente económica.

### **1.2- OBJETIVO**

Nos proponemos como objetivo en este trabajo realizar un análisis crítico del IRNR poniendo énfasis en la aplicación de éste sobre las rentas empresariales y las rentas del trabajo fundamentalmente.

Para lograr dicho objetivo comenzamos analizando en profundidad la normativa que regula dicho impuesto. Esto implica interpretar lo dispuesto por la Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006, su Decreto reglamentario 149/007 de 26 de abril de 2007 y la restante normativa complementaria, modificativa y concordante.

Así mismo consideramos necesario realizar una comparación con la anterior reglamentación y un cotejo con aquellos temas que introduce consigo la reforma tributaria como lo es el concepto de establecimiento permanente, el concepto de residencia y también con otros temas ya existentes como lo son la extensión al principio de la fuente y la doble imposición internacional entre otros.

Como última etapa, en un año de elecciones y manifestaciones políticas nos proponemos llevar a cabo entrevistas para recabar las opiniones, las críticas y las propuestas de las figuras más representativas de los diferentes partidos políticos del país, de forma de ampliar nuestra visión sobre el tema.

### **1.3- ALCANCE**

Este documento pretende ser una guía y un punto de apoyo para estudiantes, profesionales, empresarios, extranjeros y público en general de forma de contribuir a la hora de analizar y aplicar el IRNR principalmente sobre las rentas empresariales y del trabajo.

### **1.4- EL IRNR EN EL MARCO DE LA REFORMA TRIBUTARIA**

Las disposiciones previstas en la nueva Ley de Reforma Tributaria Nº 18.083 modifican significativamente el anterior régimen tributario vigente en Uruguay.

Sin perjuicio de que la Ley de Reforma Tributaria y sus decretos reglamentarios modificaron diversos aspectos del Sistema Tributario Uruguayo, a continuación exponemos una síntesis de las modificaciones que, a nuestro juicio, despiertan mayor interés en materia de tributación internacional. El siguiente resumen posee carácter estrictamente

informativo y, por supuesto, no abarca la totalidad del cuerpo normativo contenido en la referida ley.

### **A) Principales objetivos propuestos por la Reforma Tributaria:**

La reforma tributaria implementada por el Gobierno uruguayo persigue los siguientes objetivos básicos:

- a. Incremento en la equidad de la distribución del ingreso disponible (después de impuestos);
- b. Simplificación, racionalización y modernización del sistema de impuestos;
- c. Eficacia en la recaudación;
- d. Incentivo a las inversiones.

### **B) Reforma Tributaria: Características principales**

Entre las principales características de la Ley N° 18.083 se encuentran las siguientes:

- (i) eliminación de 14 impuestos;
- (ii) se mantiene el principio de la territorialidad como principio rector del sistema tributario uruguayo.
- (iii) modificación de la estructura del Impuesto a la Renta:
  - incorporación del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas
  - modificación del anterior Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio
  - introducción del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) y modificación en la aplicación de las retenciones del Impuesto a la Renta:

- a) todas las rentas de fuente uruguaya obtenidas por no residentes (excepto las obtenidas por establecimientos permanentes (EP) en Uruguay) se hallarán gravadas por el IRNR a una alícuota general del 12% sobre la renta bruta, sujeto a determinadas excepciones,
- b) dividendos y utilidades pagados o acreditados por sujetos pasivos del IRAE estarán sujetos a la retención del Impuesto a la Renta a una tasa del 7%, solo si tienen como origen rentas gravadas por dicho impuesto;

En particular, las modificaciones introducidas por la Ley N° 18.083 mantienen o, en ciertos casos, mejoran el potencial que brinda Uruguay a inversores extranjeros como plataforma para el desarrollo de operaciones internacionales. En efecto, sociedades uruguayas actuando como “holding companies”<sup>1</sup>, compañías “trading”<sup>2</sup> o desarrollando operaciones bajo el régimen de Zona Franca, refuerzan su vigencia a los efectos de optimizar la carga tributaria derivada de actividades internacionales.

---

<sup>1</sup>**Holding:** empresa que, teniendo su activo formado en su totalidad o en su mayor parte por acciones de otras sociedades, realiza actividades financieras de control y gestión del grupo de empresas en el que ejerce su dominio.

<sup>2</sup>**Trading Company:** es una institución de servicios, generalmente comerciales, que facilita la inserción en el mercado mundial de empresas locales, en especial de Pymes, ya que cuenta con los recursos escasos en ellas, por ejemplo acceso a información, financiación, etc. Y asume los costos del desarrollo de mercados externos. Facilita la exportación de productos no tradicionales, lo que estimula al crecimiento por su valor agregado. El papel fundamental de una Trading es el de empuje de la economía doméstica hacia un mercado global para lograr el desarrollo sostenido del país.

# 02.

---

# Marco Teórico

---



## **2- MARCO TEÓRICO**

A continuación se expondrán el significado de los principales conceptos que se desarrollarán en los siguientes capítulos.

### **2.1 SISTEMA TRIBUTARIO**

#### **DEFINICIÓN:**

Es la base de sustento de una parte sustancial de la actividad del Estado. Es el principal mecanismo con que cuenta el Estado para captación de recursos financieros, promoviendo la transferencia de parte de los que genera el sector privado hacia el sector público.

#### **OBJETIVOS:**

- A. De carácter meramente financiero – proveer recursos para financiar el gasto público.
- B. De carácter extra-financieros, pretenden servir al logro de finalidades distintas o adicionales a la de obtener ingresos tributarios para el fisco.

### **2.2 TRIBUTO**

“Es la prestación pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio; con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Artículo 10 Código Tributario Uruguayo

*Elementos de la definición:*

A. Monetario  prestación pecuniaria

B. Origen legal  exige en su poder de imperio

C. Finalidad  cumplimiento de sus fines

Prestación pecuniaria: no se conciben tributos en especie, siempre deben ser en dinero.

Exigencia del Estado: el fundamento de la tributación es contribuir a las cargas públicas, el tributo es una imposición, algo coercitivo que el Estado le impone al contribuyente, no es optativo, ni voluntario ni tampoco lo acuerdan entre ambos.

“No constituyen tributos las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestaciones por el consumo ó la utilización de bienes y servicios de naturaleza económica ó de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado, ya sea en régimen de libre concurrencia ó de monopolio, directamente, en sociedades de economía mixta ó en concesión.”<sup>4</sup>

Acá se está haciendo referencia a los convenios relativos a las prestaciones estatales de carácter económico, ó sea aquellas que procuran cierto beneficio a la otra parte, lo que constituye la causa de la contraprestación, y que por su carácter oneroso, a diferencia de los tributos en general, no requieren necesariamente regulación legal, en lo que respecta a la fijación de la cuantía de la prestación a cargo de los

---

<sup>4</sup> Ibid

particulares, elemento éste que justifica su exclusión del concepto de tributo.

## **2.3- RECURSOS TRIBUTARIOS**

### **3 ESPECIES TRIBUTARIAS**

- ✓ Tasa
- ✓ Contribuciones
- ✓ Impuestos

Criterios para distinguir, un tributo de otro:

- a) Las características del presupuesto de hecho de cada uno.
- b) El destino, es decir qué finalidad debe aplicarse según la Ley a ese tributo.

#### **2-3-1 TASA**

“Tasa es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad jurídica específica del Estado hacia el contribuyente; su producto no debe tener un destino ajeno al servicio público correspondiente y guardará una razonable equivalencia con las necesidades del mismo.”<sup>5</sup>

#### **2-3-2 CONTRIBUCIONES**

“Contribución especial es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente por la realización de obras públicas o de actividades estatales; su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades correspondientes.

---

<sup>5</sup> Artículo 12 Código Tributario Uruguayo

En el caso de obras públicas, la prestación tiene como límite total el costo de las mismas y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Son contribuciones especiales los aportes a cargo de patronos y trabajadores destinados a los organismos estatales de seguridad social.”<sup>6</sup>

### **2-3-3 IMPUESTO**

Según el Código Tributario Uruguayo, “impuesto es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad del Estado relativa al contribuyente.”<sup>7</sup>

No hay vinculación entre lo que paga el particular y alguna actividad que el Estado pueda desarrollar. Este paga y en concreto no recibe nada (IRAE; IVA, IP).

Es el más importante de los tributos por:

- Sus efectos económicos
- Importancia recaudatoria

Según Valdés Costa,<sup>8</sup> es el tributo cuyo presupuesto de hecho está relacionado exclusivamente con la persona del contribuyente y el destino de la recaudación es extraño a la relación jurídica entre Estado y contribuyente.

---

<sup>6</sup> Artículo 13 Código Tributario Uruguayo

<sup>7</sup> Artículo 11 Código Tributario Uruguayo

<sup>8</sup> DR. VALDÉS COSTA, Ramón y otros. Código Tributario Comentado y Anotado. 5ta. Edición. FCU, 2002.

## **2.4- CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS**

Según sus características los impuestos pueden ser: directos o indirectos, reales o personales, sobre los ingresos/renta, sobre el patrimonio (capital) o sobre el consumo (gastos) y proporcionales y progresivos.

### **2.4.1- IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS**

- **Impuestos directos**: son aquellos que se recaudan directamente de las personas que se esperan soporten la carga económica del tributo.
- **Impuestos indirectos**: Son aquellos que son recaudados de personas de las que se espera que trasladen la carga económica a terceros.

### **2.4.2- IMPUESTOS REALES Y PERSONALES**

- **Impuestos reales**: este tipo de impuestos recaen sobre situaciones aisladas, no sobre la totalidad de la capacidad contributiva del contribuyente.
- **Impuestos personales**: son aquellos impuestos que recaen sobre la totalidad de la capacidad contributiva del contribuyente.

### **2.4.3- IMPUESTOS AL INGRESO/RENTA, AL PATRIMONIO Y AL CONSUMO**

- **Impuestos al ingreso/renta**: son los impuestos que recaen sobre los ingresos o rentas del contribuyente, ya sean brutos o netos.
- **Impuestos al patrimonio (capital)**: son aquellos impuestos que gravan la capacidad contributiva del contribuyente medida según su patrimonio.
- **Impuestos al consumo (gastos)**: son los que gravan el consumo de bienes y servicios por parte del contribuyente.

#### **2.4.4- IMPUESTOS PROPORCIONALES Y PROGRESIVOS**

- **Proporcionales**: es aquel en que se mantiene una relación constante entre la cuantía del impuesto y el valor de la riqueza gravada. La alícuota es única y no varía con el monto gravado.
- **Progresivos**: en éste la relación entre la cuantía del impuesto y la riqueza gravada es variable, a mayor riqueza mayor alícuota.

La alícuota aumenta a medida que aumenta el monto gravado.

#### **2.5- PRESUPUESTO DE HECHO O HECHO GENERADOR :**

“El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación tributaria”.<sup>9</sup>

Para un mejor estudio del hecho generador, el mismo se puede dividir en cuatro elementos:

- **Aspecto material**: es la situación de hecho, la situación propiamente dicha
- **Aspecto subjetivo**: datos que permiten individualizar a la persona que debe verificar el hecho o encuadrarse en la situación descripta. Valdés Costa lo describe como la referencia de la norma a los sujetos pasivos.
- **Aspecto temporal**: circunstancia de tiempo que debe cumplirse para que se considere configurado el hecho generador
- **Aspecto espacial**: circunstancias de lugar en el cual el hecho tiene que ocurrir para que se entienda gravado

Para que se entienda configurado el hecho generador no puede faltar ningún aspecto de los cuatro mencionados. De pronto no se encuentran

---

<sup>9</sup> Artículo 24° Código Tributario Uruguayo

en forma explícita, pero si estarán en forma implícita en el texto de la norma.

## **2.6- OBLIGACIÓN TRIBUTARIA:**

“La obligación tributaria es el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado (sujeto activo) u otros entes públicos y los sujetos pasivos, en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley.”<sup>10</sup>

Cuando se dan los cuatro elementos del H.G (material, espacial, temporal, subjetivo), existe la obligación tributaria.

## **2.7- SUJETO ACTIVO:**

“Es sujeto activo de la relación jurídica el ente público acreedor del tributo”<sup>11</sup>.

## **2.8- SUJETO PASIVO**

“Es sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de contribuyente ó de responsable.”<sup>12</sup>

## **2.9- CONTRIBUYENTE:**

“Es contribuyente la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Dicha calidad puede recaer:

1. En las personas físicas.
2. En las personas jurídicas.”<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> Artículo 14° Código Tributario Uruguayo

<sup>11</sup> Art. 15° Código Tributario Uruguayo

<sup>12</sup> Art. 16° Código Tributario Uruguayo

## **RESPONSABLE:**

“Es responsable la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales de que corresponden a aquel, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición”<sup>14</sup>.

Existen tres tipos de responsables:

1. Responsable subsidiario
2. Responsable solidario
3. Responsable sustituto

1- El responsable subsidiario se encuentra atrás del contribuyente. Adquiere la calidad de sujeto pasivo cuando el contribuyente no cumple con la obligación tributaria.

2- El responsable solidario es el que la ley designa como obligado al pago del tributo, de la misma forma que esta obligado el contribuyente. Se encuentra al lado del contribuyente. O sea el responsable puede ser perseguido simultáneamente al contribuyente.

3- El responsable sustituto es quien por disposición expresa de la ley ocupa el lugar del contribuyente, desplazándolo en la relación jurídica tributaria, por ejemplo los directores de las sociedades. Es una relación “en lugar de”.

---

<sup>13</sup> Art. 17° Código Tributario Uruguayo

<sup>14</sup> Art. 19° Código Tributario Uruguayo

## **2.10- AGENTES DE RETENCIÓN Y DE PERCEPCIÓN:**

“Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por ley ó por la Administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales pueden retener o percibir el importe del tributo correspondiente. Efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo; si no lo efectúa, responderá solidariamente con el contribuyente.”<sup>15</sup>

## **2.12- TIPOS DE RENTAS**

**2.12-1 RENDA BRUTA:** es la renta definida en el hecho generador cuando aún no se han realizado las deducciones correspondientes.

**2.12-2 RENDA NETA:** es la renta definida en el hecho generador una vez que se han deducido los gastos admitidos fiscalmente; es el concepto más asimilable al monto imponible en los impuestos que gravan la renta.

**2.12-3 RENDA REAL:** es la renta que efectivamente se recibe. La renta neta real son los ingresos que se perciben una vez deducidos los gastos.

**2.12-4 RENDA PRESUNTA:** es la renta que se debería obtener si se explotaran los recursos de la forma que estima el sujeto activo. De esta forma se gravará a todos los contribuyentes como si obtuvieran la misma renta, así los más eficientes se verán beneficiados y los ineficientes perjudicados. Gravando este tipo de rentas se incentiva a aprovechar mejor los recursos y a ser eficiente.

---

<sup>15</sup> Art. 23º Código Tributario Uruguayo

**2.12-5 RENDA POTENCIAL**: es la renta que se estima que se puede obtener con la optimización del uso de un factor de producción.

**2.12-6 RENTAS DE CAPITAL, DE TRABAJO O MIXTAS**: en las primeras el capital es el elemento decisivo y el trabajo es algo accesorio, o sea puede existir y es irrelevante. Por ejemplo: los arrendamientos o colocaciones de capital.

Por el contrario también existen actividades puramente de trabajo que generan rentas, el capital en estos casos pasa a un segundo plano. Dentro de esta clasificación encontramos a las actividades de asesoramiento fiscal, en las cuales se utilizan por ejemplo computadoras entre otras herramientas, pero lo fundamental es el trabajo que brinda la persona.

Finalmente encontramos a las rentas mixtas, en las cuales se combinan ambos factores con igual importancia, sin ser ninguno de ellos accesorios. Son un ejemplo las actividades industriales y comerciales.

## **2.13- OTROS CONCEPTOS**

### **2.13-1 EXONERACIONES**:

Son situaciones que una vez ocurridas generan el pago del impuesto, pero las leyes las exoneran por determinados motivos, ejemplo exoneración por inversiones.

### **2.13-2 CRITERIO DE LO DEVENGADO Y DE LO PERCIBIDO**

La diferencia fundamental entre estos dos criterios radica en el elemento temporal. El criterio de lo devengado se basa en que las ganancias o pérdidas se originan en el momento o período de tiempo en el que acontecen los hechos económicos que les dieron lugar. El reconocimiento

fiscal de las mismas se deberá realizar según lo establezcan las normas o prácticas habituales, sin tomar en cuenta el momento del pago o cobro.

Así, según este criterio, la renta se reconoce en el momento en que nazca el derecho a cobrar la misma, independientemente que sea exigible o no. De igual forma, para la contraparte la pérdida se reconoce en el momento en que surja la obligación de pago.

Contrariamente según el criterio de lo percibido, la renta se reconoce en el momento del cobro del dinero o equivalente, y la pérdida se reconoce cuando se efectúan los desembolsos, respectivamente.

### **2.13-3 CAPACIDAD CONTRIBUTIVA:**

La capacidad contributiva es la aptitud de responder a las cargas del Estado. Esta determinada por:

- un elemento objetivo: la medida de la riqueza o el patrimonio que posee o las compras que se realizan.
- Un elemento subjetivo: dos personas con igual medida de riqueza tienen distintas situaciones familiares (cantidad de hijos, etc.)

# 03.

---

## IRNR: Normativa aplicable

---



### **3- IRNR: NORMATIVA APLICABLE**

El Impuesto a las Rentas de los No Residentes esta regulado en el Titulo 8 del Texto Ordenado 1996 en su redacción dada por la Ley 18083 de 27 de diciembre de 2006 y en el Decreto Reglamentario 149 de 26 de abril de 2007.

#### **3.1- NATURALEZA DEL IMPUESTO**

El art. 1 del Titulo 8 expresa que el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR), es un impuesto que gravará las rentas de fuente uruguaya, obtenidas por personas físicas y otras entidades, no residentes en la República.

Por lo tanto, el IRNR grava únicamente las rentas que se consideren obtenidas en nuestro territorio, sin perjuicio de que tales no residentes puedan tributar en su territorio de residencia por impuestos a la renta personal o empresarial con base mundial, que incluya la renta obtenida en Uruguay.

Al IRNR lo podemos calificar como un impuesto directo, real, proporcional e instantáneo.

Los conceptos de residencia y establecimiento permanente, que se incorporan al ordenamiento tributario interno uruguayo y que completan el criterio de la fuente o territorialidad, serán ampliados y profundizados mas adelante. Los mismos, como límites negativos, se constituyen en determinantes de la configuración del hecho generador del impuesto (obtención de rentas gravadas por parte de personas

físicas y otras entidades no residentes en Uruguay, que no actúen mediante establecimiento permanente en dicho territorio).

## **3.2-HECHO GENERADOR**

### **3.2.1 – ASPECTO MATERIAL**

De acuerdo con el artículo 2º del T 8, el hecho generador está constituido por la obtención de rentas en territorio nacional por personas, físicas o jurídicas, no residentes en Uruguay, siempre y cuando las mismas no se obtengan a través de un establecimiento permanente (en cuyo caso quedarían sujetas al IRAE).

#### **3.2.1.1 - RENTAS OBTENIDAS EN TERRITORIO NACIONAL**

A continuación expondremos las rentas que deben entenderse obtenidas en territorio uruguayo. Continua mencionando el art. 2º: “Las rentas computables se clasificarán en:

- A) Rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles.
- B) Rendimientos del trabajo.
- C) Rendimientos del capital.
- D) Incrementos patrimoniales.”

El texto que regula el IRNR es muy breve y no regula en forma clara muchas cuestiones, por lo que en su lugar, efectúa numerosas remisiones a la normativa reguladora del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) y a la del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (en adelante IRAE). Además de las múltiples remisiones, dicho artículo 2º establece la supletoriedad de las normas

antes mencionadas ya que dispone lo siguiente: “Asimismo, en lo no dispuesto expresamente en la presente Ley, se aplicarán con carácter general, para las rentas del literal A) las disposiciones que regulan el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, y para las incluidas en los restantes literales, las normas del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas”.

### **3.2.1.1.1 LAS RENTAS DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y RENTAS ASIMILADAS POR LA ENAJENACIÓN HABITUAL DE INMUEBLES.**

A efectos de definir y delimitar las rentas incluidas en esta categoría, la Ley establece la remisión a la normativa del IRAE. El artículo 3º del Título 4 que regula dicho impuesto, establece que constituyen rentas empresariales las siguientes:

“A) Las obtenidas por los siguientes sujetos, cualesquiera sean los factores utilizados:

1. Las sociedades anónimas por acciones y las sociedades en comandita por acciones, aún las en formación, a partir de la fecha del acto de fundación o de la culminación de la transformación en su caso.
2. Las restantes sociedades comerciales reguladas por la Ley N° 16.060 de 4 de septiembre de 1989, con excepción de las de hecho, a partir de la fecha del acto de constitución o de la culminación de la transformación en su caso.
3. Las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario.
4. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República.

5. Los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado.
6. Los fondos de inversión cerrados de crédito.
7. Los fideicomisos, con excepción de los de garantía”.

En el inciso A) del artículo 3º se introduce un hecho generador de carácter jurídico.

En efecto los sujetos pasivos incluidos en dicho inciso tendrán todas sus rentas gravadas, en virtud de su forma jurídica.

### **1. SOCIEDADES ANÓNIMAS Y EN COMANDITA POR ACCIONES**

El numeral 1 del inciso anterior incluye a las S.A. y las Sociedades en Comandita por acciones en el conjunto de formas jurídicas que computan todas sus rentas.

En las siguientes consultas efectuadas a la administración se tratan dos tipos de sociedades anónimas con distinto giro y se consulta sobre su situación ante la imposición a la renta.

En la consulta N° 5.184 es el caso de una persona jurídica del exterior, cuyo giro actual es el de propietaria de inmuebles rurales explotados por terceros, y realiza diversas consultas sobre su situación tributaria al amparo del artículo 71º del Código Tributario.

Se trata de una sociedad anónima constituida en el exterior con acciones nominativas propiedad de dos personas físicas, que se encuentra inscrita ante la DGI como sucursal de una entidad del exterior.

En primer lugar consulta si dicha entidad se encuentra comprendida en la definición de establecimiento permanente dada por el artículo 10º del Título 4 del TO 96 (tema que será profundizado más adelante), ya que la

sucursal solo obtiene rentas puras de capital provenientes del arrendamiento de los inmuebles rurales.

El artículo 1º del Decreto N° 150/007 de 26.04.007 establece que no configurarán establecimiento permanente las entidades no residentes que obtengan exclusivamente rentas puras de capital, aún cuando la totalidad de su activo se encuentre radicado en la República.

La Comisión de Consultas comparte la opinión de la consultante en el sentido de que la exclusión realizada por el decreto resulta aplicable a todas las entidades no residentes, constituyan o no sucursal en el país.

Por lo expuesto, en tanto obtenga solamente rentas de capital, deberá tributar el IRNR y no el IRAE.

A su vez en la Consulta N° 5.120 se consulta por parte de una Sociedad Anónima, con fecha de balance 31 de diciembre, cuya actividad principal es prestar dinero a particulares y a empresas locales, su situación tributaria en relación al Impuesto al Patrimonio, con los cambios introducidos en la normativa por la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006.

La consultante cuenta con su capital accionario representado en acciones nominativas y los fondos que utiliza, para efectuar los préstamos, en su mayor parte provienen de préstamos que le efectúa su accionista, que es una persona jurídica constituida en el exterior y sin residencia en el país.

Finalmente, se consulta sobre las retenciones a efectuar al accionista persona jurídica del exterior. En cuanto al Impuesto al Patrimonio, se trata de un préstamo exonerado del Impuesto, según lo establecido en el literal

A) del artículo 22º del Título 14 TO 1996; por lo tanto no corresponderá realizar retención alguna por dicho concepto.

En cambio, la consultante deberá actuar como agente de retención del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR).

En el entendido de que la persona jurídica del exterior solamente obtiene rentas puras de capital en la República, ésta no configurará establecimiento permanente, por así reglamentarlo el artículo 1º del Decreto N° 150/007 de 26.04.007.

Por lo tanto, la Sociedad Anónima uruguaya actuará como agente de retención por los intereses que se devenguen por el préstamo, por así establecerlo el artículo 34 del Decreto N° 149/007 de 26.04.007. La tasa de retención aplicable será del 12%, tal como lo determina el artículo 35º del mismo decreto.

## **2. LAS RESTANTES SOCIEDADES COMERCIALES REGULADAS POR LA LEY 16.060**

Este numeral se refiere a los tipos de sociedades reguladas por la Ley 16.060 de Sociedades Comerciales, no incluidas en el numeral anterior.

Dichos tipos societarios son:

- Sociedades Colectivas
- Sociedades en Comandita Simple
- Sociedad de Capital e Industria
- Sociedad de Responsabilidad Limitada
- Sociedades Irregulares y de Hecho<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Ley 16.060 de 4 de septiembre de 1989

Por su parte el Dr. Pablo D'Angelo en su análisis sobre el texto proyecto del IRNR,<sup>17</sup> realiza críticas puntualizaciones con respecto al literal precedente. Este asegura que dentro de las formas societarias mencionadas deberían incluirse todas las sociedades comerciales internacionales pero no las sociedades civiles, cooperativas o entidades análogas.

### **3. LAS ASOCIACIONES AGRARIAS, LAS SOCIEDADES AGRARIAS Y LAS SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO AGRARIO.**

El numeral 3 refiere a las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario.

### **4. LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DE ENTIDADES NO RESIDENTES EN LA REPÚBLICA.**

El establecimiento permanente, es una figura ampliamente utilizada desde hace décadas en la legislación comparada, pero que representa una innovación para nuestro sistema tributario. El concepto podría definirse como la mínima presencia requerida a una empresa de un Estado para ser considerada un contribuyente residente en otro estado.<sup>18</sup> La configuración o no de un establecimiento permanente por un no residente determina si deberá tributar IRAE o IRNR respectivamente.

---

<sup>17</sup> D'ANGELO, Pablo. "Análisis del texto proyecto uruguayo del nuevo impuesto a la Renta de No Residentes y comparativo parcial con el modelo español". Revista Tributaria N° 193. Montevideo: Rosgal. S.A. jul-agosto 2006. p.454.

<sup>18</sup> ERMOGLIO, Enrique. El establecimiento permanente en el proyecto de Reforma Tributaria. Revista Tributaria n° 196. Montevideo: Rosgal S.A . 2007

La opinión del mencionado Dr. Pablo D'Angelo es que deberían excluirse de este impuesto los establecimientos permanentes de sociedades del exterior, ya que estarán sujetos al IRAE y no al IRNR.

Dada la relevancia del concepto de establecimiento permanente, profundizaremos sobre el tema en capítulos siguientes.

## **5. LOS ENTES AUTÓNOMOS Y SERVICIOS DESCENTRALIZADOS QUE INTEGRAN EL DOMINIO INDUSTRIAL Y COMERCIAL DEL ESTADO**

Los entes autónomos y los servicios descentralizados son personas jurídicas de Derecho Público, que administran un patrimonio propio, a los efectos de prestar servicios en el ámbito industrial y comercial. Estos servicios pueden ser prestados en régimen de monopolio o en concurrencia con los empresarios particulares...<sup>19</sup>

En cuanto a los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, el Dr. D'Angelo<sup>20</sup> afirma que éstos no necesariamente tienen contrapartida en organismos del exterior. Entendiendo que aquí la referencia debe hacerse a cualquier organismo público extranjero, a uniones temporales de empresas públicas del extranjero, etc. Sin embargo, no debería aplicarse a representaciones de gobiernos extranjeros que no actuaran en el dominio industrial o comercial de dichos países.

## **6. LOS FONDOS DE INVERSIÓN CERRADOS DE CRÉDITO.**

Los mismos fueron creados por la ley 17.202 y representan un caso particular de fondo de inversión que se caracteriza por invertir en

---

<sup>19</sup> [www.derechocomercial.edu.uy](http://www.derechocomercial.edu.uy)

<sup>20</sup> D'ANGELO, Pablo. "Análisis del texto proyecto uruguayo del nuevo impuesto a la Renta de No Residentes y comparativo parcial con el modelo español". En: Revista Tributaria N° 193. Montevideo: Rosgal S:A. jul-agosto 2006. p.454.

conjuntos homogéneos o análogos de créditos que cuentan con garantías hipotecarias las cuales se traspasan a favor del fondo.

## **7. LOS FIDEICOMISOS, CON EXCEPCIÓN DE LOS DE GARANTÍA**

El fideicomiso es el negocio jurídico por medio del cual se constituye la propiedad fiduciaria de un conjunto de derechos de propiedad u otros derechos reales o personales que son transmitidos por el fideicomitente al fiduciario para que los administre o ejerza de conformidad con las instrucciones contenidas en el fideicomiso, en beneficio de una persona (beneficiario), que es designada en el mismo, y la restituya al cumplimiento del plazo o condición al fideicomitente o la transmita al beneficiario.....”<sup>21</sup>

Por su parte la doctrina señala que el negocio del fideicomiso de origen a un patrimonio de afectación que es administrado por el fiduciario.

La Ley 17.703 designa a dicho patrimonio de afectación como sujeto pasivo de los tributos que gravan la renta derivada de los bienes que lo integran.

.....” El fideicomiso será contribuyente de todos los tributos que gravan a las sociedades personales, en tanto se verifiquen a su respecto los restantes aspectos del hecho generador de los respectivos tributos.....”<sup>22</sup>

Siguiendo con la definición de actividades económicas establecidas en el Título 4 del IRAE el literal B) del art. 3º establece que:

“B) En tanto no se encuentren incluidas en el literal anterior, las derivadas de:

---

<sup>21</sup> Artículo 1º de la Ley 17703

<sup>22</sup> Artículo 36º de la Ley 17.703

### **1-Actividades lucrativas industriales, comerciales y de servicios, realizadas por empresas.**

Este mismo artículo expresa que se entenderá que no existe actividad empresarial cuando: i) El capital no esté activamente dirigido a la obtención de la renta sino a facilitar la actividad personal del titular de los bienes y ii) En el caso de la prestación de servicios, la actividad personal se desarrolle utilizando exclusivamente bienes de activo fijo aportados por el prestatario.

Asimismo, se entenderá que no existe intermediación en la prestación de servicios cuando el sujeto que genera la renta con su actividad personal es asistido por personal dependiente.

Este inciso introduce un hecho generador de carácter económico y residual.

Económico en tanto su configuración se produce al obtener determinado tipo de renta, y residual en tanto se aplica a los casos que no se encuentren comprendidos en el literal anterior.

En el numeral primero, literal B) del artículo 3º se establecen las empresas como entidades sujetas al IRAE y por consecuencia al IRNR. En tanto se produzca la combinación de capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en el trabajo ajeno, cualquier empresa quedará sujeta independientemente de la forma asociativa que la misma pudiera revestir.

Por lo tanto el requisito de combinar capital y trabajo, para obtener rentas empresariales incluidas en el impuesto a la renta, solo cobra importancia para un número muy reducido de sujetos pasivos: aquellos sujetos

pasivos cuya forma jurídica no este incluida en el numeral A) del artículo 3.

Por su parte, del análisis del texto legal y reglamentario, surge claramente que para configurar el aspecto objetivo del hecho generador contenido en el literal en cuestión, deben cumplirse tres condiciones simultáneamente: **A) Actividad lucrativa, B) Combinación de capital y trabajo y C) Intermediación en la circulación de bienes o prestación de servicios**

#### **A. Actividad lucrativa**

El Cr. Rossetto sostiene que el carácter lucrativo debe apreciarse, atendiendo al fin de lucro de quien la lleva a cabo (característica de la actividad empresarial), y no al hecho de que la actividad en si misma genere ganancias, o sea realizada con dicho objetivo.<sup>23</sup>

Es por esta razón que quedan gravadas asociaciones sin fines de lucro por las actividades que realizan destinadas a obtener ganancias para reinvertirlas en los fines sociales.

#### **B. Combinación de capital y trabajo**

En el Instructivo del 8/3/1987, la Administración considera que la combinación de capital y trabajo requiere “la existencia de ambos factores productivos (capital y trabajo) vinculados a la producción de rentas y cuya participación en la obtención de estas puede ser principal o accesoría.

Por lo tanto, en los casos en que uno de los factores sea predominante sobre el otro, las rentas estarían igualmente alcanzadas.

---

<sup>23</sup> CR. JORGE ROSSETTO. El Impuesto a la Renta de Industria y Comercio. Montevideo: 1975. pág 23

La DGI considera que solo están excluidas de las rentas empresariales, las rentas calificadas como “puras de capital” o “puras de trabajo”.

Por lo tanto, el único caso que según esta interpretación de la DGI quedaría fuera del concepto de renta empresarial, es aquel en el que uno de los factores sea insignificante: “si bien el principio rector es la coexistencia de ambos factores, cuando conceptual y razonablemente alguno de estos es prácticamente inexistente, debe entenderse que el mismo no existe”.

Como lo mencionamos anteriormente, el presente numeral contiene dos excepciones, y concluye que no existirá actividad empresarial cuando:

- i) El capital no esté activamente dirigido a la obtención de la renta sino a facilitar la actividad personal del titular de los bienes.
- ii) En el caso de la prestación de servicios, la actividad personal se desarrolle utilizando exclusivamente bienes de activo fijo aportados por el prestatario.

Nos proponemos brindar un fácil ejemplo a fin de entender la normativa.

Un Contador Público utiliza para el desarrollo de su actividad de asesoramiento profesional equipos de computación, lo que podría implicar, en primera instancia la utilización de capital para la prestación de sus servicios, y la consecuente combinación de capital y trabajo en el desarrollo de su actividad. Pero en virtud de este apartado, dados que estos bienes están destinados a facilitar su actividad personal, y no activamente dirigidos a la obtención de la renta, pues no son un insumo del servicio prestado, el hecho de utilizarlos no deriva en la combinación de capital y trabajo.

La situación opuesta sería el caso de un Médico titular de una clínica radiológica, que cuente con importantes bienes de capital dirigidos a la producción de exámenes, en cuyo caso sus rentas sí serían empresariales ya que esos bienes de capital están dirigidos a la obtención del producto comercializado por la clínica, y forman parte del valor creado por el médico.

La Ley 16.004 del 28 de noviembre de 1988 establece lo siguiente en su artículo 1º:

....”Se entenderá que no existe la combinación de capital y trabajo a que se refiere la ley interpretada cuando el capital empleado no esté activamente dirigido a la obtención de la renta sino a facilitar la actividad personal del titular de los bienes....”<sup>24</sup>

En cuanto a la segunda excepción, se produce en el caso que se utilice activo fijo aportado por el beneficiario del servicio.

### **C. Intermediación en la circulación de bienes y servicios**

En lo referente a la intermediación en la circulación de bienes; el IRAE (y por consecuencia el IRNR) grava “las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza”<sup>25</sup>

En virtud de esto, podemos realizar una interpretación extensiva de este artículo amparados en los artículos 4º y 6º de nuestro código tributario<sup>26</sup>, e incluir a toda la gama de actividades económicas de cualquier naturaleza.

---

<sup>24</sup> Artículo 1º Ley 16.004

<sup>25</sup> Artículo 1º Título 4 T.O 1996

<sup>26</sup> Art. 4º Código Tributario: Interpretación de las normas  
Art. 6º Código Tributario: Interpretación del Hecho Generador

Con respecto a los servicios, la definición adoptada es la proporcionada por la Ley 16.004 (mencionada anteriormente) que en su art. 1º inciso final, define el concepto de intermediación en el trabajo ajeno:

...”Asimismo, y a los mismos efectos, se entenderá que no existe intermediación en el trabajo ajeno cuando el sujeto que genera la renta con su actividad personal es asistido por personal dependiente...”<sup>27</sup>

La norma reglamentaria (en su artículo 3, inciso tercero) también califica como renta empresarial (a título de excepción), “la prestación de servicios personales por personas físicas no residentes, cuando el titular subcontrate servicios fuera de la relación de dependencia con personas físicas o jurídicas residentes en la República”.

## **2- Actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios vegetales o animales.**

Quedan incluidas en este concepto las enajenaciones de activo fijo, los servicios agropecuarios prestados por los propios productores, y las actividades de pastoreo, aparcería, medianería y similares, realizadas en forma permanente, accidental o transitoria.

En el artículo 4º del decreto reglamentario del IRAE, enumera las rentas agropecuarias comprendidas:

...”*Artículo 4º.- Rentas agropecuarias.- Constituyen rentas comprendidas:*

- a) Las derivadas de la explotación agropecuaria.
- b) Las resultantes de la enajenación de bienes del activo fijo afectados a la explotación agropecuaria.

---

<sup>27</sup> Artículo 1º Ley 16.004

- c) Las obtenidas por la utilización de bienes o prestación de servicios, directa o indirectamente derivados de la explotación agropecuaria.
- d) Las obtenidas bajo forma de aparcería, pastoreo, medianería y similares....”<sup>28</sup>

a) con respecto a las rentas derivadas de la explotación agropecuaria, el mismo decreto define explotación agropecuaria como la destinada a obtener productos primarios, vegetales o animales, tales como cría o engorde de ganado, producción de lanas, cerdas, cueros y leche, producción agrícola, frutícola y hortícola, floricultura, y avicultura, apicultura y cunicultura.

Dicho decreto exceptúa de estas rentas a las actividades industriales que implican un proceso de transformación de dichos productos primarios.

b) dentro de estas rentas encontramos la enajenación de inmuebles rurales, la cual para su determinación se aplicará un procedimiento ficto establecido en el artículo 47º del Título 4 vigente según la Ley 18.083:

.....”Cuando las rentas derivadas de la enajenación de bienes inmuebles afectados a actividades agropecuarias se encuentran alcanzadas por este impuesto, los contribuyentes podrán optar por determinar la renta neta de acuerdo al régimen general o por considerar como tal el 6% (seis por ciento) del precio de la enajenación. Esta opción se aplicará en relación a los inmuebles que hubieran sido adquiridos con anterioridad al 1º de julio de 2007.....”

c) el literal analizado incluye a texto expreso dentro de las rentas comprendidas las derivadas de servicios agropecuarios.

---

<sup>28</sup> Artículo 4º decreto 150/007

d) Con respecto al pastoreo, aparcería, medianería y similares.

El pastoreo es un contrato en el cual el dueño del campo (“tomador”), se obliga a recibir en su predio al ganado del “dador” para que pascen en él, cobrando por ello un precio que se fija en función del número de animales.

La aparcería por su parte es definida en el artículo 143 del Código Rural, como aquel contrato en el que una de las partes se obliga a entregar uno o más animales, un predio rural, o ambas cosas, y la otra parte a cuidar dichos animales, cultivar o cuidar ese predio, con el objeto de repartirse los frutos o el importe correspondiente. Puede adoptar diferentes modalidades: aparcería agrícola, medianería y aparcería agropecuaria.

Continuando con la normativa analizada, el artículo 4º del mismo Título establece como rentas asimiladas a las empresariales por la enajenación habitual de inmuebles, las siguientes:

“ARTICULO 4º- Rentas asimiladas a empresariales: Se consideran rentas asimiladas a empresariales, en tanto no estén incluidas en el artículo precedente, las resultantes de:

A- la venta de 2 o más inmuebles en el año fiscal, siempre que el valor total supere el doble del mínimo no imponible de Impuesto al Patrimonio de personas físicas

B- ventas de inmuebles derivados de loteos de más de 25 lotes.

Quedan excluidas del presente literal:

- 1- Las ventas que signifiquen disolución del condominio sucesorio.
- 2- Las ventas de inmuebles que hayan estado por lo menos diez años en el patrimonio del titular, o cuando se computen diez años sumándose el tiempo que lo tuvo el causante que los transmitió, el titular por herencia o legado.

En términos generales puede afirmarse que este tema, de un buen tiempo a esta parte, fue considerado como un caso particular sobre el cual deberían fijarse criterios objetivos a fin de determinar cuando se esta en presencia de una actividad que por su habitualidad tenga un carácter comercial.

En el caso de una venta de inmuebles, al igual que de cualquier otro tipo de bienes, si una persona vende un inmueble la renta o ganancia que pueda obtener no deriva de una actividad regular o habitual con aplicación conjunta de capital y trabajo, pero si esa persona se dedicara en forma habitual a la compra venta de inmuebles, sí habría una actividad de carácter comercial que entraría dentro de la definición legal del hecho generador del impuesto a la renta empresarial.

A) La enajenación o promesa de venta de inmuebles

Se configura el hecho generador del tributo siempre que se enajenen o prometan más de dos inmuebles en el año fiscal, cuyo valor exceda el doble del mínimo no imponible para el impuesto al patrimonio de las personas físicas.

B) El loteo de inmuebles

El Cr. Rossetto señala que es el propio loteo quien tipifica la “actividad productiva regular” y no los actos de compraventa.<sup>29</sup>

Esto puede constatarse al observar que la circunstancia objetiva que determina la configuración de la actividad gravada es el fraccionamiento en 25 o más lotes, no haciéndose referencia al número de unidades vendidas.

Por su parte, el artículo 5º del decreto 150/007, establece por su parte la precisión de que una venta realizada en el mismo acto a un mismo comprador será tomada como por una única venta.

En conclusión, las rentas antes mencionadas quedarán gravadas en nuestro país en la medida que sean obtenidas en territorio nacional o estén vinculadas con inmuebles localizados en nuestro territorio como en el caso del artículo 4º antes mencionado.

A esta altura del trabajo nos parece importante aclarar por si existen dudas que el análisis realizado en este capítulo se realiza solamente para determinar cuales rentas son consideradas empresariales y así poder distinguirlas de las rentas puras de capital y puras de trabajo. Pero a los efectos de este impuesto los tres tipos de rentas estarán gravadas.

### **3.2.1.1.2- RENDIMIENTOS DEL TRABAJO**

En este caso, a efectos de definir y delimitar las rentas incluidas en esta categoría, el texto también establece la remisión a la normativa del IRPF. El texto de dicho impuesto establece en su artículo 30º que constituyen rentas del trabajo, las obtenidas por la prestación de servicios personales,

---

<sup>29</sup> CR. JORGE ROSSETTO. El Impuesto a la Renta de Industria y Comercio. Montevideo: 1975.

dentro o fuera de la relación de dependencia, realizadas en territorio uruguayo.

El Decreto N° 149/007 especifica que por servicios personales debe entenderse aquellos “prestados por personas físicas no residentes: a) en relación de dependencia respecto a entidades residentes; b) fuera de la relación de dependencia, incluso cuando es asistido por personal en relación de dependencia”.

#### **A) RENTAS DERIVADAS DEL TRABAJO DEPENDIENTE E INDEPENDIENTE.**

Estas rentas estarán constituidas por los ingresos, regulares o extraordinarios, en dinero o en especie, que generen los contribuyentes por su actividad personal en relación de dependencia o independencia.

Estimamos que cabe hacerse algunas preguntas al respecto de su aplicación al IRNR:

- 1- Si un trabajador dependiente enviado por una empresa del exterior realiza en Uruguay una serie de contactos comerciales durante dos días, ¿deberá tributar por el IRNR por la porción de salario correspondiente a esos días? En principio parece que la respuesta debe ser que sí, de acuerdo a lo establecido por la norma. Esto hace que se plantee una situación realmente embarazosa, debiendo liquidar este impuesto cada uno de los trabajadores de una empresa del exterior que realicen un trabajo de mayor o menor dimensión en nuestro territorio. Esta indeterminación tan grande parece llevar irremediamente a la imposibilidad de cumplimiento de esta norma en la enorme mayoría de los casos.

Para el caso de los trabajadores dependientes de empresas extranjeras que prestan servicios personales en nuestro país nos interesa analizar las siguientes partidas: pasajes, gastos de estadía, gastos de traslado, alojamiento, comidas, y gastos personales sin rendición de cuentas y viáticos en general.

Antes de analizar el tratamiento tributario a darle a dichas partidas nos parece importante establecer el concepto dentro del cual quedan comprendidos.

- **VIATICOS**

Según la definición de Plá Rodríguez los viáticos son “...una cantidad que se entrega al empleado que debe desempeñar sus cometidos fuera de la sede de su empleo, para compensarle los gastos y fatigas especiales que origina el lugar donde presta sus servicios...”<sup>30</sup>

Como se desprende de esta definición, los viáticos tienen un componente indemnizatorio por la parte del reembolso de los gastos y un componente retributivo generado por el pago por esas fatigas especiales.

El concepto de viático a efectos de este impuesto, se encuentra establecido en el numeral 48) de la Res. DGI N° 662/007 de 29.06.007, en la redacción dada por el numeral 19) de la Res. DGI N° 803/007 de 27.07.007.

«Se consideran viáticos, a los efectos del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas, las sumas que se otorguen al empleado, en concepto de gastos de locomoción, alimentación y alojamiento, por el desempeño de sus funciones, fuera de su lugar habitual de residencia. Para ser

---

<sup>30</sup> Dr. PLÁ RODRÍGUEZ, Américo, El salario en el Uruguay, su régimen jurídico, Montevideo, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1956

considerado viático, se requerirá que la partida incluya el concepto de pernocte, salvo que éste sea suministrado en forma gratuita.»

De esta manera, no se requiere que haya alojamiento, pudiendo pernoctar por ejemplo en el medio de locomoción en el que se viaje.

Por otro lado, si la persona viaja por el día fuera de su lugar habitual de trabajo, lo abonado a ésta no será considerado viático.

Cabe señalar que los viáticos pueden ser abonados con rendición de cuentas o sin rendición de cuentas.

En el caso en que los viáticos sean abonados con rendición de cuentas, escrituración contable o que la Administración pruebe la naturaleza indemnizatoria, se considera que éstos son un gasto propio de la empresa, por lo cual no constituyen materia gravada.

En el segundo caso, en que los viáticos sean abonados sin rendición de cuentas, si serán materia gravada.

En la consulta N° 4.892 la DGI se pronuncia acerca del tratamiento tributario de dichas partidas:

Se trata de un profesional que consulta respecto de una fundación sin fines de lucro, que cuenta con estatutos aprobados en el Ministerio de Educación y Cultura, y que se dedica a promocionar la investigación científica en el país y en el exterior, si debe actuar como responsable del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) en una serie de diferentes casos planteados.

1) Se abonan pasajes, tasas de embarque, gastos de estadía en el país y partidas para gastos personales, por las que no se pide rendición de cuentas, a personas físicas extranjeras integrantes del Consejo Directivo de la Institución que participan de reuniones de trabajo en nuestro país.

Se trata de partidas abonadas a personas físicas no residentes, por lo tanto corresponde analizar si las mismas se encuentran gravadas por el IRNR.

Al respecto la DGI establece:

El artículo 2º del Título 8 del Texto Ordenado 1996, establece que los rendimientos del trabajo constituyen rentas comprendidas en el IRNR, y que a tales efectos se deberán considerar las definiciones establecidas en sede del IRPF.

Por su parte, el artículo 30º del Título 7 del Texto Ordenado 1996, establece que constituirán rentas del trabajo las obtenidas por la prestación de servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia.

Si se produce una prestación de servicios personales a la Institución, debe analizarse si las mismas se encuentran en el marco de una relación de dependencia o fuera de ella. En el primer caso, corresponde gravar aquellas partidas por las que no se rinden cuentas, en tanto las restantes constituyan viáticos en el concepto establecido por el numeral 48 de la Resolución DGI N° 662/007 de 29.06.007. En el segundo, la totalidad de lo abonado al no residente constituirá renta comprendida en el Impuesto a las Rentas de los No Residentes.

2) Se abonan partidas para pasajes, gastos de estadía y para gastos personales sin rendición de cuenta, a personal dependiente de la institución cuando se traslada al exterior.

De acuerdo a lo establecido en el literal G) de la Consulta N° 4.757 (Bol. 413) "Los viáticos obtenidos por realizar tareas en el exterior de la República se considerarán de fuente extranjera, salvo en los casos en

que se trate de sujetos pasivos de IRPF incluidos en el inciso tercero, numerales 1) a 4) del artículo 6 del Título 7 T.O. 96”.

Cabe recordar asimismo que la Consulta N° 4.768 (Bol. 416) dispuso: “Corresponde señalar que en el caso analizado la “prueba” de la extraterritorialidad de los servicios prestados adquiere particular relevancia.

En ese sentido la empresa deberá probar en forma fehaciente que los servicios se prestaron en el exterior de la República.

Uno de los elementos a considerar a efectos de la prueba, será el tratamiento dispensado a dichas partidas en el ámbito de las Contribuciones Especiales de la Seguridad Social.”

3) Se abonan partidas para gastos de traslado, alojamiento, comidas, y gastos personales sin rendición, a profesores extranjeros que dictan charlas y cursos en la institución.

En este caso, estamos frente a servicios personales prestados fuera de la relación de dependencia por personas físicas no residentes. Dichas partidas constituyen rentas comprendidas en el hecho generador del IRNR, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 2º del Título 8 del Texto Ordenado 1996.

Por su parte, el literal d) del artículo 28 del Decreto N° 149/007 de 26.04.007 designa a la fundación como responsable por obligaciones tributarias de terceros por el impuesto correspondiente a dichas rentas.

La retención se determinará aplicando la tasa del 12% a la suma del monto pagado o acreditado más la retención correspondiente.

4) Se abonan partidas sin rendición a estudiantes del exterior, para que realicen pasantías de estudio en el Uruguay. Se entregan becas a estudiantes uruguayos para que realicen pasantías de estudio en el exterior. En ambos casos se les paga el pasaje.

En ninguno de los casos mencionados se verifica el hecho generador del IRNR o del IRPF, en la medida que no hay prestación de servicios personales.

5) Se abonan partidas sin rendición a profesores uruguayos para que participen de reuniones científicas en el extranjero y a profesores extranjeros para que participen en reuniones científicas en el Uruguay.

Si los profesores concurren a las reuniones científicas sin prestar servicios de tipo personal, no se verifica el hecho generador del IRNR ni el del IRPF.

6) Se abonan partidas sin rendición, por cuenta de proyectos de Organismos Internacionales o locales, a estudiantes o profesionales para realizar pasantías regionales.

Ídem a la respuesta dada en el punto 4).

En definitiva y resumiendo:

Para que estas partidas (pasajes, tasas de embarque, gastos de estadía en el país, partidas para gastos personales, entre otras) se encuentren incluidas en el hecho generador del IRNR primeramente tienen que ser gastos sin rendición de cuentas, éstos tienen que ser abonados por una empresa residente en nuestro territorio y a personas físicas extranjeras

que vienen a prestar un servicio personal en nuestro país, ya sea en forma dependiente o independiente.

- 2- En el caso del trabajo independiente, un comisionista, desplazado a Uruguay durante dos días para obtener clientes para una empresa del exterior, ¿deberá pagar el IRNR por las COMISIONES recibidas por las ventas acordadas?, ¿se debe retener el IRNR en caso de una sociedad que efectúa pagos a personas del exterior por concepto de comisiones. Nuevamente siguiendo la norma la respuesta debería ser sí.

Las comisiones son una partida retributiva y variable que integra el salario. La modalidad de esta retribución es generalmente empleada en las actividades de ventas, calculándose en función de las ventas realizadas por el trabajador en cuestión. En general las mismas son otorgadas como complemento al sueldo base, constituyendo así un elemento marginal del salario.

Sin embargo nos interesa plantearnos el caso de una sociedad anónima, contribuyente del IRAE, que realiza pagos a personas físicas y jurídicas del exterior por concepto de comisiones derivadas de la promoción de sus servicios. El proveedor del servicio del exterior, ¿debe pagar el IRNR? y, la sociedad uruguaya, ¿debe retenerle el monto de ese tributo?

Al respecto, cabe tener presente que la situación se halla regulada por dos normas: una de rango legal y otra de carácter reglamentario.

La norma legal dispone que: “Se considerarán de fuente uruguaya en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en este impuesto las obtenidas por servicios prestados desde el exterior a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas”. (Artículo 3 del Título 8 del T.O. 1996)

Por su parte, la reglamentación de este artículo, en una solución que no se compadece con el texto legal al restringir el concepto de servicio, establece que “solamente se considerarán de fuente uruguaya las rentas derivadas de la prestación de servicios de carácter técnico, prestados fuera de la relación de dependencia, en los ámbitos de la gestión técnica, administración o asesoramiento de todo tipo”. (Artículo 5 del decreto N° 281/007).

Al respecto, la DGI, en respuesta a la consulta N° 4.842, estima que los servicios de intermediación en las ventas (así califica el servicio por cual se pagan las comisiones señaladas) no encuadran dentro del concepto de servicios técnicos (definido más adelante) especificado en el artículo 5 del Decreto N° 281/007, y, consecuentemente, no se verifica el aspecto material del hecho generador del IRNR, aunque se configuren los aspectos subjetivos y espacial del mismo.

Por lo tanto, en el caso planteado, no se debe abonar IRNR y, como consecuencia, no debe retenerse la cuantía de ese impuesto.

La duda se plantea en si estos servicios de tipo mandato, comisiones están incluidas en los servicios prestados en el ámbito de la gestión.

Sobre este tema se han adoptado posiciones doctrinarias, en el sentido de que no corresponde incluir a este tipo de servicios en el concepto de “servicios técnicos”.

En primer lugar este tipo de servicios de gestión no implican un conocimiento altamente especializado como lo requiere la definición de servicios técnicos, por lo cual deberían quedar fuera de dicho concepto.

Por otra parte, esta discusión también fue zanjada por la DGI en la Consulta N° 4.358 en la cual ante el caso de una sociedad de zona franca que realizaba pagos a empresas del exterior por conceptos de comisiones

por ventas, contestó que dichos de intermediación en las ventas no encuadran dentro del servicio técnico.

También el concepto de licencias de uso de SOFTWARE ha generado dudas en cuanto a su inclusión o no en el concepto de prestaciones de servicios.

La consulta N° 5.084 trata el caso de un no residente que no actúa en nuestro país a través de un establecimiento permanente, esta consulta si los pagos que recibe por concepto de licencias de uso de software, de un contribuyente del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), se encuentran gravados por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) y en consecuencia sujetos a retención de dicho impuesto.

Los citados pagos corresponden a que conjuntamente con la venta de equipamientos de telecomunicaciones, se comercializan las licencias de uso del software necesario para el funcionamiento de los citados equipos.

El consultante aclara que no se trata de software que pueda indistintamente instalarse en uno u otro equipo de telecomunicaciones, sino que se trata de un software que vuelve operativo y funcional al equipo hardware enajenado y sólo a ese equipo.

Corresponde analizar la naturaleza de la renta que origina dicho pago a efectos de analizar si la misma queda comprendida en el hecho generador del IRNR.

El IRNR grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por no residentes que no configuren establecimiento permanente.

Pagos al exterior por licencias de uso de software en nuestro país.

En el marco del sistema tributario anterior a la vigencia de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006 tenemos múltiples antecedentes vinculados a la problemática en cuestión.

La Dirección General Impositiva se expidió respecto a pagos realizados al exterior en concepto de software para equipos de computación en la respuesta dada a la Consulta N° 2.700 (Bol. N° 162), entendiendo que los mismos se encontraban gravados por Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC) instantáneo por configurar la hipótesis prevista en el lit. B) Art. 2° Tít. 2 del TO 82 vigente en ese momento.

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo en Sentencia N° 174/990 de 23 de abril de 1990, anuló dicho acto entendiendo que se trataba de rentas producto del pensamiento de su autor, no incluidas en el concepto de regalías.

Con la aprobación de la Ley N° 17.453 de 28 de febrero de 2002 (Artículo 11°), al agregarse una nueva hipótesis comprendida por el impuesto, lit. E) Art. 2 Tít. 4 TO 96 anterior (derechos de autor) la actividad quedó gravada por el tributo. Fue por eso que el Decreto N° 148/002 de 29.04.002 en su artículo 1° estableció:

“No constituyen rentas comprendidas de los literales B) y E) del artículo 2° del Título 4 del Texto Ordenado 1996, las derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de soportes lógicos, realizados a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio.”

En consecuencia, se concluye que las rentas analizadas no estaban gravadas por el IRIC instantáneo.

En el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) no existe ninguna norma exoneratoria, a diferencia de lo que ocurría en el sistema tributario anterior.

Por lo tanto, en términos generales, se puede afirmar que la comercialización de licencias de uso de software en nuestro país por parte de no residentes que no configuren establecimiento permanente se encuentra gravado por el IRNR.

Caso particular de las licencias de uso a perpetuidad concedidas conjuntamente con equipos de comunicación.

No obstante lo dicho en el punto anterior, el caso analizado presenta algunas particularidades que ameritan profundizar en el análisis de la naturaleza de la renta que obtiene el no residente.

En efecto, en el caso de la comercialización de software para equipos de computación analizado anteriormente, la gravabilidad de la renta resultante obedece a que se trata de la prestación de un servicio en nuestro país, siendo por tanto una renta de fuente uruguaya.

En el caso del software para equipos de telecomunicaciones, en ciertas circunstancias, existen elementos que lo diferencian de la renta obtenida por la cesión de uso de una aplicación determinada para ser utilizada en cualquier equipo de computación.

En aquellos casos en que la compra del equipo de telecomunicaciones se integre en una misma operación con la adquisición del software necesario para su funcionamiento, atendiendo a la realidad subyacente en el negocio, se puede considerar que ese software de base forma parte del costo del equipo referido.

En estas circunstancias, la cesión a perpetuidad de la licencia de uso del referido bien no constituye una prestación de servicios para el enajenante, sino que se trata de la venta de un bien, por lo tanto, no nos encontramos ante rentas de fuente uruguaya, quedando en consecuencia fuera del ámbito del IRNR.

Cabe precisar que resultan elementos indispensables que el software se adquiera conjuntamente con el equipo y que la cesión sea a perpetuidad, para que se considere parte del mismo.

Idéntico tratamiento recibiría el software de base que se comercializa en las mismas condiciones que las señaladas anteriormente, (que se adquiera conjuntamente con el equipo, que sea necesario para funcionamiento del mismo, y que la cesión sea definitiva) en otro tipo de bienes, como ser el software incluido en vehículos automotores, en computadores o en ciertos electrodomésticos.

En cambio las cesiones de uso de licencias a ser utilizadas en equipos preexistentes (cuando se proporciona una funcionalidad o capacidad adicional a la existente, o una mera actualización) o por períodos de tiempo con fecha de finalización determinada, se consideran prestaciones de servicios, quedando en consecuencia gravadas por el IRNR, si el prestador fuese un no residente que no actúa en el país mediante un establecimiento permanente.

Las rentas del trabajo serán complementadas en el capítulo 4: extensión al principio de la fuente.

Los siguientes tipos de rentas serán desarrollados brevemente ya que no constituye el objetivo del presente trabajo.

### **3.2.1.1.3 RENDIMIENTOS DEL CAPITAL**

Nuevamente en este caso, el texto regulativo establece la remisión al texto regulativo del IRPF, específicamente en su artículo 10º que establece que constituyen rendimientos del capital, las rentas en dinero o en especie, que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente.

La renta computable se determinará aplicando el principio de lo devengado.

Las rentas originadas en diferencias de cambio y en reajustes de precio se computarán en el momento del cobro.

Dentro de los rendimientos del capital se distinguen los rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario por lo que lo consideraremos separadamente.

#### **A) RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO**

En principio, de acuerdo al texto regulativo quedarán sujetos al impuesto los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

a) Los intereses y otros rendimientos obtenidos por el acto que podría calificarse en general como cesión a terceros de capitales propios (que incluiría depósitos bancarios, préstamos y colocación de capital o crédito de cualquier naturaleza) satisfechos por personas o entidades residentes en territorio uruguayo, o por establecimientos permanentes situados en el mismo.

b) Los obtenidos por no residentes por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos de uso o goce, cualquiera sea su denominación o naturaleza, de bienes corporales muebles situados en territorio nacional.

c) Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio uruguayo o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que se utilicen en territorio uruguayo.

El artículo 2º literal B) del anterior Texto Ordenado del IRIC, caracterizaba a los cánones de la siguiente forma: Las (rentas) “derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de marcas de fábrica o de comercio, de patentes, de modelos industriales o privilegios, de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y del arrendamiento, del uso, cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, realizados a sujetos pasivos de este impuesto, cualquiera sea el domicilio del beneficiario, salvo cuando se realice por un contribuyente de este impuesto domiciliado en el país.” Asimismo, los distingue de la asistencia técnica que define como “las cantidades de cualquier clase pagadas o acreditadas por servicios prestados en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.”

Acá debemos hacer una diferenciación, considerando los cánones como rendimientos del capital mobiliario y a la asistencia técnica como rendimientos del trabajo (en particular del trabajo independiente).

d) Las rentas vitalicias o temporales obtenidas en territorio uruguayo por no residentes, originadas en la inversión de capitales, salvo que hayan sido adquiridas por sucesión. También los rendimientos de capital

originada en donaciones modales, y las rentas derivadas de contratos de seguros, salvo cuando deban tributar como rentas del trabajo.

e) Otros rendimientos de capital mobiliario satisfechos por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio uruguayo o por establecimientos permanentes situados en el mismo.

Con respecto a los dividendos y utilidades distribuidos por los contribuyentes del IRAE, estarán gravados por este impuesto siempre que dichos dividendos o utilidades se hayan originado en rentas gravadas por el citado tributo devengadas a partir del 1º de julio de 2007.

Esta renta se considerará devengada cuando el órgano social competente o los socios a falta de éste hayan resuelto dicha distribución.

## **B) RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO**

En referencia a los rendimientos del capital inmobiliario obtenidos por personas físicas o jurídicas no residentes, quedarían sujetas las rentas derivadas de bienes inmuebles localizadas en territorio uruguayo, por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de los mismos, cualquiera sea su denominación o naturaleza siempre que los mismos no constituyan una transmisión patrimonial, pues en tal caso quedarían incluidas en el concepto de incrementos patrimoniales.

Por otra parte, quedarían sujetos dichos rendimientos siempre y cuando ese inmueble no sea parte de un establecimiento permanente, de acuerdo con la definición establecida en el artículo 10º del texto regulativo del IRAE, que consideramos previamente.

En el caso de los arrendamientos, la renta computable surgirá de deducir del monto bruto de los ingresos, devengado en el período de liquidación, además de lo que corresponda por créditos incobrables: los siguientes costos:

- a) la comisión de la administradora de propiedades
- b) honorarios profesionales vinculados a la suscripción y renovación de los contratos y el I.V.A correspondiente
- c) los pagos por Contribución inmobiliaria e Impuesto de Enseñanza Primaria
- d) cuando se trate de subarrendamientos, se podrá deducir, el monto del arrendamiento pagado por éste.

El crédito se considerará incobrable transcurridos tres meses desde el vencimiento del plazo pactado para el pago de la obligación. Si dichos créditos se cobraran total o parcialmente, Luego de transcurrido dicho lapso, deberán computarse como renta gravada en el mes del referido cobro.

#### **3.2.1.1.4- INCREMENTOS PATRIMONIALES**

También respecto a la definición de los incrementos patrimoniales el texto del IRNR se remite a la definición dada por el texto del IRPF, específicamente en su artículo 17º que establece que constituyen rentas por incrementos patrimoniales las originadas en la enajenación, promesa de enajenación, cesión de derechos hereditarios, cesión de derechos posesorios y en la sentencia declarativa de prescripción adquisitiva, de bienes corporales e incorporales localizados en Uruguay.

En resumen, aplicando la normativa proyectada del IRPF al IRNR, estarán gravados los siguientes incrementos patrimoniales:

- Los que se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio uruguayo.
- Los que se deriven de otros bienes muebles, distintos de los valores, situados en territorio uruguayo o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio uruguayo.
- Los que se deriven de transmisiones patrimoniales originadas en cualquier negocio jurídico que importe título hábil para transmitir el dominio y sus desmembramientos, sobre bienes inmuebles, y en general todos aquellos negocios por los cuales se le atribuya o confirme los referidos derechos a terceros.
- Cuando se donen bienes localizados en Uruguay, se considerará incremento patrimonial la diferencia entre su valor fiscal y el valor de mercado de los mismos.

La renta se imputará en el momento en el que se produzca la enajenación, y las restantes transmisiones patrimoniales.

Cuando se trate de enajenación o promesa de enajenación de inmuebles, la renta derivada de dicha operación estará constituida por la diferencia entre los siguientes conceptos:

- el precio de la enajenación o de la promesa en su caso. (el valor considerado no podrá ser inferior al valor real vigente fijado por la Dirección Nacional de Catastro).
- la suma del costo fiscal actualizado del inmueble enajenado más el Impuesto a las transmisiones Patrimoniales de cargo del enajenante.

El costo fiscal surgirá de aplicar al valor de adquisición el incremento del valor de la unidad indexada.

### **3.2.2- ASPECTO SUBJETIVO**

La incorporación del Principio de Residencia Fiscal moderniza considerablemente el sistema tributario uruguayo. La determinación de la residencia fiscal es esencial para la aplicación de las normas de método y de las que distribuyen la Potestad Tributaria en un Convenio para evitar la Doble Imposición.

El artículo 5º del Título 8 establece que serán contribuyentes de este impuesto las personas físicas y demás entidades, no residentes en territorio nacional, en tanto no actúen en dicho territorio mediante establecimiento permanente, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 10 del Título 4 de este Texto Ordenado, que regula el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.

La definición de establecimiento permanente será desarrollada en los siguientes capítulos.

#### **3.2.2.1- LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

La residencia, en el significado usual del término, refiere al lugar donde un sujeto se encuentra. En este sentido la ley establece como único criterio al de la residencia habitual, sin considerar el resto de las opciones (como el del domicilio). De este modo, en principio, para ser considerado residente en Uruguay, basta la mera presencia física en territorio nacional. Es un concepto nuevo que se incorpora a nuestro ordenamiento jurídico para determinar una tributación en base a la renta neta del IRAE y del IRPF, o a la renta bruta en caso del IRNR.

El artículo 6º del mismo Título establece que se considerarán no residentes las personas que no se encuentren incluidas en la definición de

residente de los artículos 7º y 8º. Estos a su vez establecen varios criterios para determinar la residencia de una persona física en Uruguay.

Como aclaración previa, corresponde destacar que los criterios tienen carácter alternativo y no acumulativo. En efecto, el texto es claro al establecer que "...el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio nacional, cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias...".

### **3.2.2.1.1- CRITERIOS ALTERNATIVOS PARA SU CONFIGURACIÓN**

#### **a) Permanencia durante más de 183 días**

Se entenderá que una persona tiene su residencia habitual en territorio uruguayo cuando permanezca en él más de 183 días durante el año civil. Además, las ausencias esporádicas se computarán para determinar la permanencia en Uruguay, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. Por ausencias esporádicas debe entenderse, que no se tomarán en consideración los viajes breves y ocasionales al extranjero ya sea por motivos laborales, de esparcimiento, de salud u otros. En consecuencia, para acreditar dicha residencia fiscal en otro país, la Administración deberá aceptar el certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal competente.

Este criterio implica una permanencia corporal, una presencia física por un período determinado, aunque la ley no establece cómo se computan los días, ni a partir de qué momento deben comenzar a contarse los mismos.

Asimismo, ¿cuándo comienza el cómputo de los días? ¿comienza a configurarse la residencia a partir del mismo día de llegada al país o del día siguiente? En este punto, dado que el criterio de residencia habitual significa una residencia efectiva, los 183 días comenzarán a contarse a

partir del momento en que el sujeto toma contacto en territorio uruguayo. Su cómputo cesaría cuando ese contacto se pierde, al momento mismo de la salida.

Con respecto a las ausencias esporádicas, habría que considerar el período de permanencia global (no efectiva) en territorio nacional y analizar no sólo las ausencias, sino que también el motivo de las mismas, ya que si tienen cierta regularidad y una razón similar (trabajo, por ejemplo), no tendrían el carácter de esporádico y puede suceder que el contribuyente haya permanecido más tiempo y en forma efectiva en el extranjero. En efecto, según el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, la voz “esporádico, ca” significa “ocasional, sin ostensible enlace con antecedentes ni consecuentes”, por lo que ausencias computables serían sólo aquellas de carácter extraordinario, que no estén vinculadas entre sí.<sup>31</sup>

### **PROBLEMAS RELACIONADOS CON LA PRUEBA DE LA PERMANENCIA**

La prueba de la permanencia es una prueba compleja, fáctica, en la que no importa, en principio, la voluntad del sujeto.

Carmona Fernández en su carta tributaria num. 231<sup>32</sup> considera que la Administración fiscal no debería exigir de otras Administraciones lo que ella misma no puede expedir: una certificación fehaciente de estancias físicas de una determinada persona por más de 183 días en un año, en el territorio de su soberanía fiscal. Debería aceptarse en principio toda

---

<sup>31</sup> FRASCHINI, Juan Ignacio: “La incorporación del principio de residencia fiscal en el sistema tributario uruguayo”. En: Revista Tributario N° 193. Montevideo: Rosgal S.A. 2006. pág.489

<sup>32</sup> CARMONA FERNANDEZ, “De los apartidas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)”. Carta Tributaria N° 231, setiembre de 1995, Cisspraxis

certificación, en cuya virtud, simple pero fundadamente, se presumiera ese período de estancia. Esta conclusión parece adecuada a menos que se siga lo establecido por la norma en forma literal.

Como puede observarse, se ha optado por un criterio puramente objetivo según el cual la mera presencia física es circunstancia determinante de la residencia fiscal. Sin embargo, entendiendo aconsejable que en la aplicación práctica de la norma se matice el cómputo de la presencia a través de la evaluación de la voluntad de permanencia del sujeto en territorio nacional.

Como observación podemos ver que con la creciente internacionalización de las relaciones, cada vez resulta más compleja la prueba de la permanencia en territorio nacional que compete a la Administración. Por otra parte, en ocasiones puede existir un vínculo con el territorio nacional débil e injustificado para someter a la persona a las cargas tributarias del Estado y puede provocar una situación de doble residencia, con las dificultades que ello conlleva para las personas (por ejemplo en el caso de personas que se someten a un tratamiento médico en el país).

Otro ejemplo sería el caso de un deportista tradicionalmente residente en Uruguay que juega al tenis y que participa en multitud de torneos internacionales. Dada su actividad, pasará estancias de una semana, 15 días, etc. fuera de Uruguay, pero está claro que esas ausencias son esporádicas, temporales, no existe ánimo de perpetuarlas en el tiempo, no se realizan con la intención de cambiar de residencia. Por ello, este deportista, que realmente puede no haber permanecido en Uruguay más de 183 días y haber estado en el extranjero siete, ocho, nueve meses en un año, mantendrá su condición de residente al computarse también sus ausencias esporádicas como de permanencia en Uruguay. Esto podrá controvertirse aportando el certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad competente de otro país.

**b) Núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.**

Como segundo criterio, una persona se entenderá residente cuando radique en Uruguay el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Este criterio es totalmente independiente del anterior, por lo que deberá recurrirse a él o al anterior en forma indistinta, teniendo la carga de la prueba, en este caso, la Administración tributaria.

Con este criterio se soluciona el problema de los trabajadores de frontera, ya que si una persona cruza todos los días la frontera con Argentina o Brasil para trabajar en Uruguay, sería considerada residente fiscal en Uruguay y tributaría IRPF y no el IRNR.

El origen de esta norma, podría situarse en la expresión “centro de intereses vitales” del art. 4 inc 2. del MC OCDE, aunque limitado a los intereses económicos. Sus elementos son los siguientes:

i) El núcleo principal o base de actividades

La determinación del núcleo principal o base de actividades puede presentar algunos inconvenientes.

En primer lugar, ese núcleo o base de actividades, es principal, ¿respecto a qué? ¿a todos los Estados? ¿o a cada Estado por separado? En este caso como sostiene Serrano Antón respecto a la ley española, lo más lógico sería considerar las actividades realizadas en Uruguay respecto a las verificadas en cada uno de los demás Estados en forma individual<sup>33</sup>, y no utilizar como parámetros Uruguay vs. Resto del mundo.

---

<sup>33</sup> SERRANO, Antón. Ob. Cit. Pág 21

Además, una persona puede tener muchos negocios y actividades distintas y en distintos países. En tal caso, ¿cuál sería la actividad principal? En este caso, en el sentido de que la actividad principal sería aquella a la que el contribuyente le dedica la mayor parte de su tiempo, aún cuando ella no sea el origen de la mayor parte de sus ingresos.

Por otro lado, puede plantearse un serio problema si hay una disociación entre el patrimonio y la renta, especialmente, cuando se tiene el patrimonio en Uruguay y las rentas en otro país. En tal caso, dado que el IRPF es un impuesto sobre la renta y no sobre el patrimonio, es persona no debería ser considerada residente en Uruguay.

Finalmente, como pautas generales, puede decirse que la base de actividades de un asalariado estará en el lugar donde efectiva y regularmente desarrolla su actividad y para el caso de los trabajadores independientes, si poseen un lugar de trabajo fijo, como una oficina o cualquier instalación que pueda considerarse un establecimiento permanente, esa sería la base de sus actividades.

ii) Los intereses económicos

Los intereses económicos son aquellos que aparecen vinculados a la economía de un sujeto, esto es, al “conjunto de bienes o actividades que integran su riqueza”<sup>34</sup>. Pueden entonces definirse como todas las relaciones del contribuyente con la fuente de sus ingresos y los bienes que componen su patrimonio.

En este sentido, la reglamentación deberá establecer lineamientos o pautas generales que sirvan de guía tanto al contribuyente como a la administración.

---

<sup>34</sup> Diccionario de la Lengua Española, Real Academia, voz economía, 2da. Aceptación

iii) Directa o indirectamente

Finalmente, la expresión “de forma directa o indirecta” se ha establecido con la clara finalidad anti-elusión, a raíz de la proliferación de las “sociedades pantalla” y en concordancia con el Principio de la Realidad.

**c) Residencia del cónyuge e hijos menores**

En tercer lugar, y salvo prueba en contrario, se presumirá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio nacional cuando el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel residan habitualmente en Uruguay.

En aquellos casos en que el contribuyente aún no tenga hijos, o falte uno de los cónyuges, aún cuando la norma utiliza la conjunción “y”, según la opinión de Milagros Acosta, debe tomarse como suficiente causa de residencia fiscal, uno solo de éstos vínculos.<sup>35</sup>

Este criterio tampoco está exento de problemas interpretativos.

En primer lugar, ¿cuál es el criterio para determinar la residencia del cónyuge? Habría que recurrir a los dos criterios supra analizados, con todas las dificultades de interpretación que ello conlleva.

En segundo lugar, ¿Qué pasa si un hijo menor a su cargo, por cualquier razón no vive en Uruguay? En tal caso, parecería que esta presunción no se verifica, ya que si la norma no distingue, tampoco debería hacerlo el intérprete. Además, habría una disociación del interés familiar en la que sería muy difícil determinar que sector tiene más relevancia, esto es, ¿qué

---

<sup>35</sup> ACOSTA, Milagros: “Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR)”. En: Revista Tributaria N° 209. Montevideo: Rosgal S.A. 2009. pág. 184

hijo es más importante para el sujeto, el/los que residen en el mismo territorio que su cónyuge? ¿o el otro?

En tercer lugar, la dependencia, ¿debe ser económica o civil? Siguiendo a Serrano Antón, puede decirse que lo determinante es que “los hijos menores estén sometidos a la patria potestad, lo que excluiría a los emancipados”<sup>36</sup>

En cuarto lugar, dado que la ley guarda silencio, en principio no sería necesaria la co-habitación, bastando la presencia del cónyuge y de los hijos menores en territorio nacional. En este sentido, nada impediría que haya una separación de hecho, o incluso, que exista una sentencia de separación de cuerpos.

En quinto lugar, habría un claro vacío legal, ya que no pueden ser ajenas al Derecho Tributario las situaciones de concubinato, donde la residencia del concubino o concubina puedan resultar una presunción tan válida y eficaz como la del cónyuge.

**d) Residencia en Uruguay de nacionales uruguayos que desempeñen cargos oficiales en el extranjero, y viceversa.**

A continuación, la ley hace mención a determinadas personas que, por la naturaleza de sus cargos y en virtud del principio de cortesía internacional, son consideradas residentes fiscales en Uruguay, a pesar de que a su respecto no se configuren alguno de los criterios *ut supra* señalados.

De este modo, se consideran residentes en Uruguay a los miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares uruguayas, a miembros de

---

<sup>36</sup> SERRANO, Antón. Ob. Cit. Pág. 21

delegaciones y representaciones permanentes ante organismos internacionales y a otros funcionarios en activo, que ejerzan el exterior un cargo oficial que no sea ni diplomático ni consular.

En sentido inverso, se consideran no residentes, a condición de reciprocidad, a los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en Uruguay por alguna de las circunstancias recién descriptas.

#### **e) Opción para los trabajadores extranjeros de Zona Franca**

En una disposición que nada tiene que ver con el concepto y la determinación de la residencia fiscal, la ley, en el mismo artículo, establece una opción para los trabajadores extranjeros de zonas francas: pueden optar por tributar, en relación a las rentas del trabajo, por el IRNR, pero sólo en relación a aquellas actividades prestadas exclusivamente en zona franca y que no formen parte directa ni indirectamente de otros servicios prestados a residentes del territorio no franco.

Este tema será profundizado más adelante.

Para concluir, bastará que el contribuyente no residente, pueda demostrar que a su respecto no se verifican las circunstancias presencial, económica y familiar precedentemente enumeradas, y causantes de residencia fiscal en Uruguay, o en su caso acredite la verificación de las mismas (una o más) en otro país.

Creemos que los certificados emitidos por una Administración Fiscal no sólo no deben constituir el único medio de prueba hábil de residencia en otro estado, sino que en sí mismos pueden no constituir prueba suficiente, debiendo estarse en consecuencia al análisis del caso particular y/o

realidad de hecho, y a los elementos objetivos y factores personales indicativos de un vínculo relevante con nuestro territorio.<sup>37</sup>

La solución uruguaya en materia de residencia es criticable además, en cuanto no se prevén normas que eviten eventuales conflictos con normas internas de otros países, lo que quedará librado a las soluciones convencionales que se establezcan con esa finalidad.

Nuestra ley tampoco consagra normas que impidan el cambio de residencia fiscal a países de nula o baja tributación, ni sujeta al contribuyente durante el período posterior a dichos cambios o modificaciones de residencia a un tratamiento particular, a diferencia de otros países como España e Italia.

Nos parece interesante exponer en este punto la siguiente consulta N° 4.804 realizada a la DGI por parte de un trabajador independiente a fin de acentuar el concepto de residencia y no residencia:

.....“La consulta realizada es con carácter vinculante (ya analizado en el marco teórico precedente) si corresponde la aplicación del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) o del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR), en la situación que se describe a continuación.

Un profesional independiente, presta servicios en el exterior a una empresa establecida en Uruguay, permaneciendo más de 183 días en el extranjero, facturando sus servicios a la empresa uruguaya, quien a su vez le factura a la empresa del exterior.

Consulta su situación tributaria, adelantando opinión en el sentido de que al no verificarse la residencia en nuestro país, debe tributar el IRNR.

---

<sup>37</sup> ACOSTA, Milagros: “Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR)”. En: Revista Tributaria N° 209. Montevideo: Rosgal S.A. 2009. pág. 185

No se comparte el criterio adelantado por el consultante.

En efecto, los incisos primero y segundo del artículo 6 del Título 7 del Texto Ordenado 1996, establecen:

“Artículo 6º. Residentes.- Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia fiscal en territorio nacional, cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- A) Que permanezca más de 183 (ciento ochenta y tres) días durante el año civil, en territorio uruguayo. Para determinar dicho período de permanencia en territorio nacional se computarán las ausencias esporádicas en las condiciones que establezca la reglamentación, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.
- B) Que radique en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales.

De acuerdo con los criterios anteriores, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene sus intereses vitales en territorio nacional, cuando residan habitualmente en la República, el cónyuge y los hijos menores de edad que dependan de aquél”.

Por tanto, aún cuando el citado profesional no permanezca más de 183 días durante el año civil en nuestro país, seguramente radiquen en territorio uruguayo sus intereses económicos, en la medida que los servicios son prestados y facturados a la empresa uruguaya.

Ello sin perjuicio de lo establecido en el inciso 2º del citado artículo, en cuanto a la presunción si residen en Uruguay, el cónyuge y sus hijos menores que dependan de él.

En definitiva, si cumple el concepto de residencia, no corresponderá tributar el IRNR, sino que, de verificarse los restantes aspectos del hecho generador del IRPF, corresponderá el pago de este último impuesto.

No obstante, al tratarse de servicios prestados en el exterior, no se verifica el aspecto espacial del impuesto, y en consecuencia, las rentas obtenidas por el profesional independiente, no están comprendidas en el IRPF. Es de hacer notar que los referidos servicios no serán deducibles para el prestatario en su liquidación del IRAE.

Cabe puntualizar que en caso de que el citado profesional tributara el IRAE, sea por opción o en forma preceptiva, las rentas obtenidas se considerarán de fuente uruguaya en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en el IRAE por parte del prestatario del servicio, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso tercero del artículo 3 del T.4 del T.O. 1996, debiendo abonar en consecuencia el citado tributo.

Es necesario señalar que en caso de no radicar en el Uruguay sus intereses económicos o vitales, se tratará de un no residente, que en la medida que preste servicios técnicos desde el exterior a un contribuyente del IRAE, estando los citados servicios vinculados a la obtención de rentas comprendidas en dicho impuesto, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 3 del T.8 del T.O. 1996 y en el artículo 11 del Decreto Nº 149/007 de 26.04.007, las rentas obtenidas por el profesional se considerarán de fuente uruguaya, estando alcanzadas por el IRNR. El

contribuyente de IRAE deberá oficiar como agente de retención del citado tributo, siendo de aplicación el artículo 21 del decreto referido.....”<sup>38</sup>

### **3.2.2.2- LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS**

La mayoría de los países, con la destacada excepción de Estados Unidos y posiblemente Uruguay, no utilizan un único criterio para determinar la residencia fiscal de las personas jurídicas, sino que combinan varios, para así de este modo contemplar la mayor cantidad de situaciones posibles.

Estos factores pueden dividirse en *formales y materiales* y en *subjetivos y objetivos*. El lugar de constitución o la sede estatutaria son los más marcados ejemplos de elementos jurídicos. Dentro de los criterios materiales, los más utilizados porque demuestran una verdadera conexión con un Estado, pueden mencionarse al lugar de dirección, al lugar de administración o al lugar de control.

Por otro lado, la vinculación es subjetiva cuando la residencia se configura considerando aspectos propios del contribuyente, como puede ser el lugar donde la entidad fue constituida, donde tiene sus oficinas principales o desde donde es dirigida. La vinculación es objetiva cuando la residencia se determina en base a actividades desarrolladas o negocios celebrados en el territorio de un país, lo que implica el recurso al principio de la fuente.

En nuestro país, el artículo 8º del Título 8 establece la definición de la residencia de las personas jurídicas ya que establece que serán residentes en territorio uruguayo las entidades constituidas conforme a la Ley nacional y, por oposición, no residentes a las constituidas en el

---

<sup>38</sup> [www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy)

exterior. Dado que la constitución es el acto de nacimiento de una sociedad o entidad a la vida jurídica, que solo se produce una vez, resulta que las entidades constituidas en Uruguay conforme a la ley uruguaya serán siempre uruguayas, sin que puedan convertirse en no residentes por el traslado de su domicilio social o sede de dirección efectiva al extranjero. A la inversa las sociedades constituidas en el exterior nunca devendrán residentes en Uruguay. Esto imposibilita la redomiciliación internacional de sociedades ya que una sociedad constituida en el exterior nunca obtendrá la residencia fiscal en Uruguay.

En consecuencia, una sucursal de una persona del exterior siempre va a ser un no residente a esos efectos por haber sido constituida de acuerdo a las leyes del Estado en el cual se incorporó.

#### **3.2.2.2.1- EL LUGAR DE CONSTITUCION**

Según este criterio, y siguiendo el trabajo del Dr. J. I. Fraschini que compartimos, una entidad se considera residente en el lugar donde cumplió con todos los requisitos legales de constitución, donde fue fundada. Se trata de un criterio puramente jurídico o formal, de fácil verificación, que se identifica con el Principio de la Nacionalidad. A pesar de ello, este criterio no demuestra necesariamente esa estrecha vinculación que habilite el ejercicio de la Potestad Tributaria, ya que es muy factible que la entidad no tenga más conexión con el lugar donde fue constituida que el acto fundacional o de registro, desarrollando sus actividades en otro u otros países. Esto puede llevar a conductas abusivas y de elusión fiscal.

Cabe destacar que la ley de reforma tributaria toma como único punto de conexión para definir la residencia fiscal y por tanto sujetar a una entidad a tributación en Uruguay, el criterio del lugar de constitución, atendiendo en consecuencia exclusivamente a un factor o circunstancia de carácter

formal. Aparte y por supuesto, de que estarán asimismo sujetas a tributación las rentas de fuente uruguaya que el no residente obtenga a través de un establecimiento permanente situado en Uruguay, pero ya y como veremos en el ámbito de ese distinto criterio de sujeción.

Esta solución netamente formalista, equivalente al Principio de la Nacionalidad para las personas físicas, probablemente fue escogida porque su verificación no plantea ningún problema práctico. Por otro lado, ya vimos que es el criterio que más favorece las conductas evasivas y, en especial, el *treaty shopping*, ya que la constitución de una sociedad en un determinado país en función de su ventajoso régimen societario, fiscal o de los tratados de doble imposición que ese país haya celebrado, no presenta mayores dificultades.

Además, el lugar de constitución no tiene por qué coincidir con el lugar donde se desarrolla la actividad o donde se obtienen las ganancias, por lo que la ley se aparta del principio de la fuente (aunque luego vuelva a él ya que se es contribuyente en tanto se obtengan rentas únicamente de fuente uruguaya). De hecho, puede suceder que la única vinculación existente con el Estado sea la constitución misma (el contrato social y su registro) lo que hace discutible la atribución de la Potestad Tributaria por un par de actos aislados y de carácter formal.

La ley comete la imprudencia de basar la residencia en un único criterio, lo cual puede facilitar maniobras elusivas. Sin perjuicio de ello, con la introducción del Principio del Establecimiento Permanente, se mitigan los efectos de tal vacío. De acuerdo a la ley, “los lugares fijos de negocios en la República” a través de los cuales una persona del exterior realice toda o parte de su actividad, son sujetos pasivos del IRAE. Dentro de este concepto, entra claramente un lugar de dirección o un lugar de administración, por lo que si la residencia no se configura porque la

entidad no se constituyó de acuerdo a las leyes nacionales, igualmente tributará el IRAE, esto es, como un residente, si tiene un establecimiento permanente.<sup>39</sup>

Participamos de la posición contraria. En primer lugar, en cuanto el no residente en general (salvo para las rentas de capital e incrementos patrimoniales) y en particular respecto de las rentas de actividades empresariales, tiene un tratamiento sustancialmente diferente del residente en la tributación de las rentas de fuente uruguaya. En el IRNR se gravan rentas brutas, a alícuotas distintas de las aplicables a los residentes que obtienen las mismas rentas e inclusive para las rentas de actividades empresariales la definición de rentas gravadas es diferente (la equiparación a los residentes está dada por la actuación a través de establecimiento permanente, pudiendo en virtud de este criterio dos no residentes para las mismas rentas y por ende con igual grado de conexión con Uruguay desde el punto de vista del elemento subjetivo, tener un tratamiento diferente). Es decir, que en virtud de la aplicación del elemento de conexión residencia se da un tratamiento diferente a las mismas rentas de fuente uruguaya. En segundo lugar, la renuncia del fisco uruguayo a gravar rentas de fuente extranjera, en modo alguno debe constituirse en argumento para la justificación de la ineficacia del único punto de conexión o criterio de vinculación adoptado. Finalmente, en opinión que compartimos lo que en realidad corresponde, es controvertir la residencia como criterio útil de sujeción para el estado de la fuente, en cuanto no determina si una renta está gravada o no, sino cuál es el impuesto aplicable, lo que eventualmente puede llevar a un tratamiento discriminatorio (en cuanto más gravoso) del no residente y aún dentro de

---

<sup>39</sup> FRASCHINI, Juan Ignacio: “La incorporación del principio de residencia fiscal en el sistema tributario uruguayo”. En: Revista Tributario N° 193. Montevideo: Rosgal S.A. 2006. Pág.502

la propia categoría de no residentes, en virtud de la forma elegida para el desarrollo de una misma actividad.<sup>40</sup>

Corresponde agregar por otra parte, respecto del criterio configurador de la residencia de las personas jurídicas (meramente formal), que se trata asimismo de una solución incompleta en cuanto tampoco en este caso se prevén medidas específicas que permitan solucionar situaciones de doble residencia. Éstas son habitualmente consideradas en los ordenamientos internos y no en los convenios para evitar situaciones de doble imposición internacional, que en general no impiden ni propician la eventual planificación fiscal o ventajas derivadas de situaciones de doble residencia.

En el IRNR, a diferencia de otros impuestos, el contribuyente no va a tener la máxima importancia dentro del grupo de sujetos pasivos, ya que al no residir en Uruguay y tener solo un pequeño punto de conexión con el territorio nacional, en la mayoría de las ocasiones no va a mantener un especial contacto con la Administración tributaria. Por ello, el Título 8 establece una serie de figuras personales, como garantes del cobro de la deuda tributaria de los no residentes o como punto de enlace con los mismos. Estas figuras son las siguientes:

### **3.2.2.3- RESPONSABLES**

De acuerdo al artículo 10º los contribuyentes del IRAE que paguen o acrediten rentas de actividades empresariales, rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles o rendimientos del trabajo a

---

<sup>40</sup> ACOSTA, Milagros: Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR). En Revista Tributaria N° 209. Montevideo: Rosgal S.A. 2009. pág.187

contribuyentes del IRNR estarán obligados a retener o percibir una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas para determinar la deuda tributaria del contribuyente del impuesto, o a las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resultare aplicable. El agente como tal, está obligado a retener e ingresar el importe mismo del impuesto del no residente.

El poder Ejecutivo recibe la facultad de designar agentes de retención y percepción, responsables por obligaciones de terceros, y responsables sustitutos de este impuesto.

En forma general la ley ha designado como agentes de retención los siguientes:

Por las rentas derivadas de las actividades empresariales:

- ..... ” a) Los sujetos pasivos de IRAE, excepto los comprendidos en los literales C), E) y Q) del artículo 52º del Título 4 del Texto Ordenado 1996.
- b) El Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y demás personas públicas estatales y no estatales, no incluidos en el literal a).
- c) Las entidades comprendidas en el artículo 9º del Título 8 del Texto Ordenado 1996, excepto las sucesiones indivisas.
- d) Las asociaciones y fundaciones no contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.....”<sup>41</sup>

Para las rentas del trabajo obtenidas fuera de la relación de dependencia los agentes de retención serán los siguientes:

- .....“a) Sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), excepto los comprendidos en los literales

---

<sup>41</sup> Artículo 26º del Decreto 149/007

- C), E) y Q) del artículo 52º del Título 4 del Texto Ordenado 1996.
- b) El Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y demás personas públicas estatales y no estatales, no incluidos en el literal a).
  - c) Entidades comprendidas en el artículo 9º del Título 8 del Texto Ordenado 1996, excepto las sucesiones indivisas.
  - d) Las asociaciones y fundaciones que no sean sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.....”

En los casos de arrendamientos y otros rendimientos del capital inmobiliario: “.....

- i. El Estado, los Gobiernos Departamentales, los Entes Autónomos, los Servicios Descentralizados y demás personas públicas estatales y no estatales.
- ii. La Contaduría General de la Nación y las demás entidades que prestan conjuntamente servicios de garantía y cobranza de arrendamientos.
- iii. Los contribuyentes del IRAE incluidos en la División de Grandes Contribuyentes y en el Grupo CEDE de la Dirección General Impositiva, no incluidos en el literal anterior.
- iv. Las entidades no incluidas en los literales anteriores que administran propiedades realizando la cobranza de arrendamientos.
- v. Las entidades comprendidas en el artículo 9º del Título 8 del Texto Ordenado 1996, excepto las sucesiones indivisas.

- vi. Las asociaciones y fundaciones no sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas....”<sup>42</sup>

Los agentes de retención designados por la Ley para los rendimientos del capital mobiliario son:

- .....a) Instituciones de intermediación financiera comprendidas en el Decreto Ley N° 15.322 de 14 de septiembre de 1982, que paguen o acrediten intereses por depósitos realizados en las mismas a los contribuyentes de este impuesto.
- b) Entidades emisoras de obligaciones, títulos de deuda o similares, que paguen o acrediten rendimientos por estos valores.
- c) Los sujetos pasivos del IRAE, excepto los comprendidos en los literales C), E) y Q) del artículo 52 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, el Estado, los Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y demás personas públicas estatales y no estatales, y las entidades comprendidas en el artículo 9° del Título 8 del Texto Ordenado 1996 excepto las sucesiones indivisas; que paguen o acrediten a contribuyentes del impuesto que se reglamenta rentas de capital.
- d) Los sujetos pasivos del IRAE que paguen o acrediten a contribuyentes de este impuesto dividendos o utilidades gravados.....”<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> Artículo 32 del Decreto 149/007

<sup>43</sup> Artículo 34° del Decreto 149/007

Para los incrementos patrimoniales el artículo 37º de dicho decreto establece lo siguiente que se designan agentes de retención de este impuesto a los escribanos públicos que intervengan en los actos de enajenaciones de bienes inmuebles, de los derechos de usufructo, de nuda propiedad, uso y habitación; las promesas de las enajenaciones y las cesiones de dichas promesas; las cesiones de derechos hereditarios y las de derechos posesorios sobre bienes inmuebles; las sentencias declarativas de prescripción adquisitivas de bienes inmuebles y la transmisión de bienes inmuebles operada por causa de muerte o como consecuencia de la posesión definitiva de los bienes del ausente.

La retención deberá efectuarse en la misma oportunidad que la correspondiente las Trasmisiones Patrimoniales.

Por último cabe destacar las obligaciones de los responsables. Estos tendrán la obligación de:

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

Milagros Acosta opina que la designación de responsables por obligaciones tributarias de terceros y responsables sustitutos, que realizan normas reglamentarias, contraviene el principio de legalidad (artículo 10, Constitución) en cuanto nadie está obligado a pagar una deuda ajena, y se aparta además de las características generales de la figura que de

acuerdo al artículo 19 del Código Tributario requiere a ese efecto “disposición expresa de la ley”.<sup>44</sup>

### **3.2.2.4- REPRESENTANTES**

El artículo 11º del citado Título establece que la regla general de tributación de este impuesto deberá ser por vía de retención o sustitución, pero en los casos en que ninguna de ambas fuera posible deberá designarse a un no residente para que represente al contribuyente frente a la Administración Tributaria.

Los casos en que deberá efectuarse tal designación son los siguientes:

- a. Prestación de servicios, obras de instalación o montaje, y en general, actividades que generan rentas por actividades económicas realizadas por no residentes en la República sin mediación de establecimiento permanente. Si existiera establecimiento permanente tales actividades estarían sujetas al IRAE.
- b. En los casos en que específicamente lo establezca la reglamentación.

El contribuyente deberá comunicar a la Administración quién es su representante, ya que tendrá el carácter de responsable solidario por las obligaciones del representado.

En el propio artículo se establece una presunción arbitraria ya que se considerará que la no designación del representante o su no

---

<sup>44</sup> ACOSTA, Milagros: Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR). En Revista Tributaria N° 209. Montevideo: Rosgal S.A. 2009. pág.210

comunicación implica de por sí la intención de cometer la infracción de defraudación. Esta presunción, que entendemos es de tipo iuris tantum, parece exagerada cuando el destinatario es un no residente donde es muy factible que la voluntad de defraudar no esté presente en una eventual no designación o no comunicación del representante fiscal sino en un mero desconocimiento de la obligación que bien puede calificarse como otro tipo de infracciones (por ejemplo el incumplimiento de obligaciones formales), pero nunca derivar en una defraudación.

En cuanto a la manera en que una persona física adquiere la calidad de contribuyente, se distinguen dos formas: al obtener rentas por ellos mismos o por atribución de rentas generadas por ciertas entidades a las que pertenezcan; es lo que el Título 7 llama: "atribución de rentas". El mismo explica que las rentas correspondientes a las sucesiones, condominios, sociedades civiles y a las demás entidades con o sin personería jurídica, se atribuirán a las personas físicas integrantes de las mismas (sucesores, condóminos o socios respectivamente) siempre que dichas entidades no sean contribuyentes del IRAE ni del IMEBA o que siéndolo, las rentas atribuidas sean puras de capital o de trabajo no alcanzadas por IRAE, o los ingresos de los que deriven las rentas no estén gravados por el IMEBA.

Con esta disposición lo que se busca es que toda renta de fuente uruguaya esté gravada:

- por IRNR, si es obtenida por un no residente
- por IRAE, si es una renta empresarial, asimilada, u obtenida por quienes puedan y opten por tributar este impuesto, o por quienes queden incluidos preceptivamente en el mismo.
- Por IMEBA y/o IRAE, si es un ingreso o renta agropecuaria
- Por IRPF, si es una renta pura de capital o de trabajo

De esta forma, por ejemplo una sociedad civil tributará IRAE por las rentas de actividades empresariales (en las que combine capital y trabajo) y atribuirá a sus socios sus rentas puras de capital o de trabajo para que estos tributen IRPF por las mismas.

En relación a la forma de atribución de las rentas, la ley establece que se hará según las normas o contratos aplicables a cada caso, y si no existiera prueba fehaciente, se atribuirán en partes iguales. Según el Decreto 148/007 se considerará prueba fehaciente, entre otros instrumentos, los contratos que establezcan la forma de participación en las referidas rentas, independientemente de que los mismos se encuentren inscritos o no.

Cabe señalar que cuando la entidad esté exonerada por normas constitucionales no corresponde la atribución de rentas.

En el caso particular de las sucesiones indivisas, éstas serán responsables sustitutos cuando no exista declaratoria de herederos al 31 de diciembre de cada año, cesando dicha responsabilidad en el año en que quede ejecutoriado el auto declaratorio de herederos. En dicho momento, a cada causahabiente se le atribuye la cuota parte de las rentas generadas que le corresponda desde el inicio del año civil.

### **3.2.3- ASPECTO ESPACIAL**

Como principio general, Uruguay a efectos del ejercicio de la potestad tributaria aplica el principio de la fuente y por tanto comprende a las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República.

La territorialidad configura asimismo el aspecto espacial del IRNR, que se complementa con la condición de no residente del contribuyente, con el

siguiente significado: a) se gravan los rendimientos derivados de actividades empresariales y asimiladas realizadas en el país por un no residente que actúe sin establecimiento permanente (criterio del lugar de realización); b) se gravan los rendimientos de capital y de trabajo, obtenidos o producidos en Uruguay por un no residente; c) se gravan los incrementos patrimoniales obtenidos por un no residente derivados de bienes situados o derechos utilizados en nuestro país.

Se considerarán de fuente uruguaya en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en este impuesto, las obtenidas por servicios prestados desde el exterior a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE).

También un caso especial constituyen los trabajadores que presten servicios personales en zona franca. Ambos temas serán desarrollados en profundidad más adelante.

Cuando dichas rentas se vinculen total o parcialmente a rentas no comprendidas en el IRAE, el Poder Ejecutivo establecerá el porcentaje de renta que se considera de fuente uruguaya.

Las rentas correspondientes al arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas, así como las originadas en actividades de mediación, que deriven de las mismas se considerarán íntegramente de fuente uruguaya siempre que se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

A) Que el deportista haya residido en el país en el período inmediato anterior a la fecha del arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación en su caso.

B) Que el deportista haya estado inscripto en una entidad deportiva uruguaya, en un lapso no inferior a sesenta días, dentro del período a que

refiere el literal anterior, siempre que en dicho lapso haya participado en competencias deportivas en representación de la entidad.

No se considerarán de fuente uruguaya, las retribuciones del personal diplomático, consular y asimilado, acreditados ante la República.

De conformidad a lo establecido en el inciso final del artículo 3º, del Título 8, T.O. 1996, no se consideran de fuente uruguaya las retribuciones del personal diplomático, consular y asimilado, acreditado ante la República. La exclusión comprende sólo las retribuciones que perciban por el desarrollo de sus funciones, y no otras rentas comprendidas en el hecho generador del impuesto, por lo que de obtenerlas las mismas estarán sujetas a tributación conforme las normas del impuesto.

### **3.2.4- ASPECTO TEMPORAL DEL HECHO GENERADOR**

De acuerdo con el artículo 4º de dicho Título, el mismo se liquidará anualmente. Esto cambia el criterio establecido en el IRIC para los hechos generadores de carácter instantáneo, que se devengan al producirse los mismos. En este caso se establece un devengo paralelo al de las rentas de los residentes, es decir al finalizar el año civil, el 31 de diciembre de cada año.

#### **3.2.4.1- Causas de liquidación anticipada**

El mismo artículo 4º establece cuatro causas de liquidación anticipada del impuesto que se describen a continuación.

- a) Cuando se produzca el fallecimiento de la persona física contribuyente.

El artículo 18º del Código Tributario establece que los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercidos o, en su caso, cumplidos por los sucesores a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario. Por tanto los sucesores del no residente deberán efectuar la liquidación del IRNR, cuyo devengo se produce al momento del fallecimiento. La norma definitiva o la reglamentación establecerán los plazos para efectuar la liquidación de dicho impuesto.

- b) En el caso de las demás entidades, cuando se produzca su disolución.

En este caso serán los miembros, socios o accionistas de las sociedades o entidades disueltas quienes deberán proceder a efectuar su liquidación y pago del impuesto. Deberá tenerse presente el artículo 22º del Código Tributario que establece que los adquirentes de casas de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas en general, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias de sus antecesores, limitando esta responsabilidad al valor de los bienes que se reciban, salvo que los sucesores hubieren actuado con dolo. Por tanto y de acuerdo a esta limitación de responsabilidad realizada por nuestro Código, los socios de una sociedad no residente que no recibieran ningún bien como resultado de la disolución, no estarían obligados al pago del IRNR generado por la actividad de la sociedad disuelta, sin perjuicio de las obligaciones formales que igualmente correspondan.

- c) Cuando los sujetos no residentes se transformen en residentes.

Esta norma resulta altamente problemática, junto a Pablo D'Angelo, creemos que la solución mas lógica sería que los contribuyentes que pierdan su condición por cambio de residencia (es decir que se convierten en residentes) integren todas las rentas del año civil en la base imponible

del IRPF sin importar en que momento del año se consolida el cambio de condición. En el caso inverso (contribuyentes residentes que cambian su residencia) deberían liquidar todas las rentas producidas en el año del cambio por el IRNR. Esto puede producir algunos desajustes, como por ejemplo que se haya retenido de acuerdo con la alícuota del IRPF y que luego la alícuota aplicable sea la del IRNR o viceversa.

Sin embargo, la norma dispone otra cosa, y es que deberá efectuarse una liquidación de IRNR cuando el sujeto adquiera la calidad de residente, en vez de considerar la situación al final de cada ejercicio fiscal.

Tratando de dar sentido a esta disposición, en un caso concreto en que por ejemplo, transcurridos 250 días de un año, un contribuyente pasara 183 días en territorio nacional con voluntad de permanencia, ¿Cómo se distribuiría el año entre el IRNR e IRPF? ¿tributa por IRPF desde el momento en que se cumplen los 183 días? O ¿se retrotraen los efectos de la obtención de la residencia fiscal hasta el primero de esos 183 días? Esta consecuencia es relevante ya que en el ejemplo propuesto si tributa por IRPF desde el momento en que se cumplan los 183 días ese año tributará solamente 115 días bajo su régimen. Sin embargo, si el plazo se retrotrae al inicio del plazo entonces tributará por IRPF por 298 días. Las alícuotas proyectadas para uno y otro impuesto son distintas por lo que además en el segundo caso, las retenciones de IRNR practicadas durante un período que luego resulta estar gravado por IRPF generará un desfase al momento de realizar la liquidación anual.

Esta solución incluida en la Ley es muy poco práctica y puede llevar a confusiones y conflictos de aplicación innecesarios, que bien podría evitarse adoptando la solución que mencionamos en un primer término (que la condición de residente o no residente de cada año determine la totalidad de las rentas generadas en el mismo).

d) Cuando la entidad no residente deje de obtener rentas gravadas en territorio nacional.

Este caso es muy similar al anterior aplicándose a las entidades en lugar de los sujetos, por lo que consideramos valen los mismos comentarios.

### **3.3- MONTO IMPONIBLE**

El artículo 12º del Título 8 establece el monto imponible del impuesto.

En referencia a las rentas de las actividades económicas y los rendimientos del trabajo el monto imponible será el total de los ingresos, admitiendo exclusivamente como deducción los créditos incobrables en las condiciones reglamentariamente admitidas.

Si nos remitimos al Decreto 150/007 de 26 de abril de 2007 (reglamentario del IRAE), el mismo considera como créditos incobrables

“.....los comprendidos en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Auto declaratorio de la quiebra, de la liquidación judicial o del concurso necesario.
- b) Concesión de la moratoria provisional en los concordatos preventivos, moratorios o concursos civiles voluntarios.
- c) Procesamiento del deudor por el delito de insolvencia fraudulenta.
- d) Pago con cheque librado por el deudor sin provisión suficiente de fondos, cuando se haya realizado la correspondiente denuncia penal y se haya trabado embargo por tal adeudo.
- e) El transcurso de dieciocho meses contados a partir del vencimiento de la obligación de pagar adeudo.

- f) Otras situaciones de análoga naturaleza a las previstas en los literales anteriores, que deberán ser justificadas a juicio de la Dirección General Impositiva.....”<sup>45</sup>

Si existieran garantías reales sobre los créditos que se encuentren en alguna de las situaciones de los literales c) al f) citados, no serán considerados incobrables por la porción que sea cubierta por las mismas.

A continuación expondremos reflexiones sobre los criterios utilizados para determinar el monto imponible.

Esta disposición, si bien no deja de ser injusta en lo que toca a rendimientos del trabajo, se torna increíblemente gravosa en los casos en que la actividad económica produzca un margen pequeño y se base mayoritariamente en la cantidad y no en la calidad. Con este sistema se obliga a agrandar el margen obtenido por la venta de productos o la prestación de servicios pues cuanto mayor sea el mismo disminuirá la franja sujeta a tributación. Sería mejor entonces, establecer que la base de cálculo estuviera dada por el beneficio y no por el volumen de ingresos, estableciendo la posibilidad real de deducir gastos en forma amplia, o al menos en forma tasada como ocurre en IRNR español.<sup>46</sup>

El Dr. Pablo D’Angelo en su análisis realizado sobre el texto proyecto uruguayo del nuevo impuesto a las Rentas de los No Residentes (ya citado) nos aporta la siguiente reflexión:

A través de la determinación del monto imponible puede desnaturalizarse completamente el tipo de impuesto. Un impuesto sobre la renta o el beneficio debe gravar justamente la renta del sujeto, que no puede ser

---

<sup>45</sup> Decreto 150/007 de 26 de abril de 2007

<sup>46</sup> “Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes”, Cuatrecasas, Editorial Aranzadi, Navarra, 2003, pág. 438

otra cosa que la diferencia entre ingresos y gastos de una actividad concreta o que produce un capital determinado, y no el ingreso mismo. Este puede contener una parte mayor o menor de renta, dependiendo de qué tanto margen produzca la actividad y hasta puede representar una pérdida para el sujeto si los gastos insumidos para la producción son mayores. En las rentas del trabajo, esta situación parece poco probable, pero no ocurre lo mismo en las actividades económicas que pueden perfectamente provocar pérdidas en quien las realiza. Un impuesto que grava principalmente a los ingresos y no a la renta, no atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino a una manifestación concreta de la misma. En este aspecto particular se parece bastante al IVA, que solo considera el consumo como manifestación de capacidad contributiva del sujeto.

Por tanto, según el Dr. Pablo D'Angelo, la calificación de directo de un impuesto estructurado de tal forma es un tanto osada ya que la capacidad contributiva está apreciada en forma más que indirecta, a través de un mero indicio que es el ingreso, que tiene tan poca posibilidad de reflejar la capacidad contributiva general del sujeto como el consumo mismo.<sup>47</sup>

Respecto a los rendimientos del capital y los incrementos patrimoniales, la determinación del monto imponible seguirá las reglas establecidas en el texto regulativo del IRPF. Es decir que solamente serán deducibles en el caso de los rendimientos del capital inmobiliario los créditos incobrables que estén de acuerdo con las condiciones reglamentarias establecidas.

La Ley establece la imposibilidad de compensar resultados negativos y positivos de una y otra, lo que no parece tener una clara justificación. Respecto a los incrementos de patrimonio, el IRNR seguirá también el criterio restrictivo establecido en la norma del IRPF, siendo solamente

---

<sup>47</sup> D'ANGELO, Pablo. "Análisis del texto proyecto uruguayo del nuevo impuesto a la Renta de No Residentes y comparativo parcial con el modelo español". En: Revista Tributaria N° 193. Montevideo: Rosgal S.A. jul-agosto 2006. p.473.

posible compensar resultados positivos con otros resultados patrimoniales negativos. Respecto a las bases imponible negativas que se arrastran de ejercicios anteriores habrá un plazo de dos años para compensar las mismas. Estas pérdidas se actualizarán por la desvalorización monetaria de la misma forma que en el IRAE, o sea por el índice de precios al productor de productos nacionales (IPPN), teniendo en cuenta la variación del mismo entre los meses de cierre del ejercicio en que se produjeron y el que se liquida.

Finalmente, en referencia a las rentas giradas o acreditadas al exterior, se establece que la base imponible se determinará en función del importe bruto de los rendimientos y no en base al importe neto de los mismos una vez deducida la retención practicada.

### **3.4 ALÍCUOTA DE GRAVAMEN**

Con respecto a la alícuota el artículo 14º establece lo siguiente:

“... Las alícuotas del impuesto se aplicarán en forma proporcional de acuerdo con el siguiente detalle:

Intereses correspondiente 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 los 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%
Restantes rentas.....	12%

Así por ejemplo, una colocación de capital lo constituyen los depósitos de efectivo en instituciones financieras locales.

El rendimiento obtenido por esta colocación es básicamente el interés, éste por ende se encuentra gravado por el IRNR. Lo que se grava es exclusivamente el rendimiento y no el incremento de valor de depósito.

Las tasas del impuesto a aplicar en estos casos dependen de la moneda y del plazo del depósito, a saber: los intereses de depósitos en moneda nacional y en UI (unidades indexadas) a más de un año en instituciones de intermediación financiera se gravan al 3%; los intereses de depósitos en moneda nacional a un año o menos sin cláusula de reajuste al 5% y para los restantes depósitos la tasa será del 12%.

Algo que nos parece importante destacar son las distintas situaciones en donde se encuentra ubicada la fuente generadora de ingresos.

Así en el caso de los valores mobiliarios, la fuente es el país emisor de los mismos.

En el caso de los servicios personales, la fuente es el lugar donde se desarrollan las tareas.

Para los servicios financieros, la fuente es el lugar donde se colocan los fondos, y para los intereses y diferencias de cambio la fuente es el domicilio del deudor que lo genera.

Por otro lado, las rentas obtenidas derivadas de la tenencia de participaciones de capital no se encuentran alcanzadas por el IRNR, con excepción de los dividendos y utilidades distribuidos por contribuyentes del IRAE, siempre que sean generados por rentas gravadas por dicho impuesto.

El Decreto 149/007 establece que las distribuciones se atribuirán en primer término a los resultados acumulados, dado que los dividendos y utilidades gravados son los obtenidos por rentas devengadas en ejercicios iniciados después de la vigencia de la ley.

Cabe destacar que lo que se encuentra gravado no es el dividendo o la utilidad contable sino aquel distribuido hasta la concurrencia con el monto de la renta neta fiscal gravada por el IRAE.

La tasa a aplicar a este tipo de rendimientos será el 7%.

Otro ejemplo dentro de esta categoría corresponde a las rentas relacionadas con derechos federativos de imagen y similares de deportistas profesionales; éstas se encuentran gravadas a la tasa general del 12%.

Cabe señalar que para los intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos a plazos mayores a tres años, mediante suscripción pública y cotización bursátil, la tasa a aplicar es del 3%, encontrándose exentos los rendimientos de título de deuda pública.

Por último, para los casos en que corresponde retención la misma se realizará de las siguientes formas:

Para las rentas empresariales la retención se determinará aplicando la tasa del 12% (doce por ciento), a la suma del monto acreditado o pagado más la retención correspondiente, sin tomar en cuenta el Impuesto al Valor Agregado si correspondiere.

De igual forma se realizará la retención para los rendimientos del trabajo. El Decreto reglamentario del IRNR, establece que los sujetos no residentes que sean objeto de retenciones en virtud de su condición de afiliados activos al Banco de Previsión Social, deducirán dichas retenciones de su liquidación del Impuesto a las Rentas de los No Residentes.

En los casos de arrendamientos y otros rendimientos del capital, esta se realizará en oportunidad 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:

- a) 10.5% (diez coma cinco por ciento), en el caso de arrendamientos de inmuebles.
- b) 12% (doce por ciento), en los restantes casos de rendimientos del capital inmobiliario.

Para los rendimientos del capital mobiliario, la retención se determinará aplicando a la suma de los rendimientos, pagados o acreditados, más la retención, las siguientes alícuotas:

- a) En el caso de las rentas del literal a) del artículo anterior:
  - intereses correspondientes a depósitos en moneda nacional y en Unidades Indexadas, a más de un año: 3% (tres por ciento).
  - intereses correspondientes a depósitos a un año o menos, constituidos en moneda nacional sin cláusula de reajuste: 5% (cinco por ciento).
  - intereses correspondientes a los restantes depósitos: 12% (doce por ciento).
- b) En el caso de las rentas del literal b) del artículo anterior:
  - intereses correspondientes a valores emitidos a plazos mayores a tres años, mediante suscripción pública y cotización bursátil: 3% (tres por ciento).
  - restantes rendimientos: 12% (doce por ciento).
- c) En el caso de las rentas de los literales c), d) y f) del artículo anterior 12% (doce por ciento).
- d) En el caso de las rentas del literal e): 7% (siete por ciento)

Para los incrementos patrimoniales la retención se determinará aplicando la alícuota del 12% a la renta determinada de acuerdo a lo establecido en el artículo 20º del Título 7 del Texto Ordenado 1996.

En el caso de que la renta deba determinarse por la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo revaluado, será exclusiva responsabilidad del contribuyente la determinación del costo de las mejoras que le hubiera realizado al inmueble. El contribuyente deberá realizar una declaración jurada de dicho costo, en la que dejará expresa constancia de que posee la documentación de las adquisiciones de los bienes y servicios y demás costos incurridos en la obra. Dicha declaración deberá ser presentada ante el Escribano interviniente a efectos de determinar el monto de la retención.

En el caso de los inmuebles pagaderos a plazos, cuando el contribuyente opte por prorratear la renta, la retención se aplicará sobre la cuota parte de la renta que corresponda al primer ejercicio.

### **3.5- RENTAS DE FUENTE INTERNACIONAL**

Tal como existe en la Ley del IRAE, la normativa del IRNR establece una serie de supuestos en los cuales se determina fictamente la renta de fuente uruguaya en operaciones donde el origen de la renta está parcialmente localizado en Uruguay y parcialmente en el exterior. Las mismas son:

1. El monto imponible correspondiente a las rentas de las compañías de seguros que provengan de sus operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en la República o que refieran a personas que al tiempo de la celebración del contrato residieran en el país, se fijan en los siguientes porcentajes sobre las primas percibidas: 6,25% (seis con veinticinco por ciento) para los riesgos de vida; 16,67% (dieciséis con sesenta y siete por ciento) para los riesgos de incendio; 20,83% (veinte con ochenta y tres por ciento)

- para los riesgos marítimos y 4,17% (cuatro con diecisiete por ciento) para otros riesgos.
2. Las rentas de fuente uruguaya de las compañías extranjeras de transporte marítimo, aéreo o terrestre se fijan en el 20,83% (veinte con ochenta y tres por ciento) del importe bruto de los pasajes y fletes de cargas correspondientes a los transportes del país al extranjeros.
  3. Las rentas de fuente uruguaya de las compañías extranjeras 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 62,5% (sesenta y dos con cinco por ciento) de la retribución que perciban por su explotación en el país.
  4. Las rentas de fuente uruguaya obtenidas por las agencias extranjeras de noticias internacionales se fijan en el 20,83% (veinte con ochenta y tres por ciento) de la retribución bruta.
  5. Las rentas de fuente uruguaya derivadas de la cesión de uso de contenedores para operaciones de comercio internacional se fijan en el 31,25% (treinta y uno con veinticinco por ciento) del precio acordado.

Complementariamente, el artículo 13<sup>o</sup> faculta al Poder Ejecutivo a establecer procedimientos para la determinación de las rentas brutas de fuente uruguaya en los casos de rentas provenientes parcialmente de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente dentro del país, fuera de los anteriormente mencionados.

Cabe señalar que la gran mayoría de la doctrina nacional ha destacado que la atribución al Poder Ejecutivo de facultades indelegables del Poder Legislativo no es constitucionalmente admisible. La creación de los tributos es una facultad que la Constitución reserva para el legislador y la

determinación de la base imponible de un tributo es uno de los elementos esenciales del mismo, por lo que cualquier delegación al respecto deberá considerarse inconstitucional, por mas repetida que la misma haya sido en las sucesivas leyes tributarias.

En la consulta N° 4.860 se exponen una serie de casos considerados muy interesantes con respecto al tema en cuestión:

Se consulta en forma no vinculante respecto de una serie de situaciones vinculadas a fletes internacionales (terrestres).

- A) Fletes del exterior hacia nuestro país realizados por empresas extranjeras

Se consulta respecto de la determinación de la renta de fuente uruguaya para aplicar el IRNR.

La renta correspondiente a este caso es una renta de fuente internacional, especialmente legislada en el artículo 13 del Título 8 del T.O. 1996.

El porcentaje de fuente uruguaya de las mismas se fijó en un 20,83% del importe del flete desde el país al extranjero.

Por lo tanto en el caso consultado, no surge impuesto a pagar.

Corresponde señalar que en la hipótesis que la empresa del exterior constituya en nuestro país establecimiento permanente, quedará fuera del ámbito de aplicación del IRNR y deberá analizar su situación de acuerdo a lo establecido en el literal a) del artículo 48 del Título 4 del T.O. 1996.

- B) Fletes de exportación realizados por compañías extranjeras y refacturados a empresas locales por sus representantes legales en el país

Se consulta si para la aplicación del IRNR el 20,83% referido en el numeral 2 del artículo 13 citado comprende únicamente el tramo dentro del país o si por el contrario también comprende el recorrido fuera del territorio nacional.

Se contesta que el 20,83% se aplica sobre el importe bruto TOTAL del referido flete.

Al igual que en el caso anterior cabe agregar que en caso de configurarse establecimiento permanente el impuesto que gravaría la actividad sería el IRAE y no el IRNR.

### **3.6- RENTAS EXENTAS**

Se regulan en el artículo 15º del Título 8. Concretamente están exentas:

- A) Los intereses de los títulos de Deuda Pública.
- B) Los intereses de los préstamos otorgados a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas cuyos activos afectados a la obtención de rentas no gravadas por ese tributo superen el 90% (noventa por ciento) del total de sus activos valuados según normas fiscales. A tales efectos se considerará la composición de activos del ejercicio anterior.
- C) Los dividendos y utilidades distribuidos, derivados de la tenencia de participaciones de capital, con excepción de los pagados o acreditados por los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas correspondientes a rentas gravadas por dicho tributo, devengadas en ejercicios iniciados a partir de la vigencia de esta ley. Se

incluye en el concepto de dividendos y utilidades gravados a aquellos que sean distribuidos por los contribuyentes del IRAE que hayan sido beneficiarios de dividendos y utilidades distribuidos por otro contribuyente del tributo, a condición de que en la sociedad que realizó la primera distribución, los mismos se hayan originado en rentas gravadas por el IRAE.

Estarán exentas las utilidades distribuidas por las sociedades personales cuyos ingresos no superen el límite que fije el Poder Ejecutivo, quien queda facultado a considerar el número de dependientes, la naturaleza de la actividad desarrollada u otros criterios objetivos.

D) Los incrementos patrimoniales originados en rescates en el patrimonio de entidades contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, del Impuesto a las Sociedades Anónimas Financieras de Inversión y en entidades exoneradas de dichos tributos en virtud de normas constitucionales.

E) Las rentas originadas en la enajenación de acciones, y demás participaciones en el capital de entidades contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, y de entidades exoneradas de dicho tributo por normas constitucionales y sus leyes interpretativas, cuando ese capital esté expresado en títulos al portador.

F) Las rentas producidas por la diferencia de cambio originada en la tenencia de moneda extranjera o en depósitos y créditos en dicha moneda salvo cuando esos créditos correspondan a cuentas a cobrar por rendimientos del capital, rendimientos del trabajo, saldos de precio por transmisiones patrimoniales de bienes distintos a los mencionados en el presente literal y en el literal G).

G) Las rentas producidas por el reajuste originado en la tenencia de valores reajustables, depósitos o créditos sometidos a cláusulas de reajuste, con las mismas excepciones a que refiere el literal anterior.

H) Las donaciones a entes públicos.

I) Los incrementos patrimoniales derivados de las transmisiones patrimoniales cuando el precio de las mismas consideradas individualmente no supere las 30.000 U.I. (treinta mil unidades indexadas) y siempre que la suma de las operaciones que no exceda dicho monto, sea inferior en el año a las 90.000 U.I.(noventa mil unidades indexadas). Si no existiera precio se tomará el valor en plaza para determinar dicha comparación.

J) 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. Facultase al Poder Ejecutivo a exonerar a las compañías extranjeras de transporte terrestre, a condición de reciprocidad.

K) Las rentas correspondientes a fletes para el transporte marítimo o aéreo de bienes al exterior de la República, estarán exentas en todos los casos.

L) Las 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. La exoneración será asimismo aplicable cuando las citadas mercaderías tengan por destino el territorio aduanero nacional, siempre que tales operaciones no superen en el ejercicio el 5% (cinco por ciento) del monto total de las enajenaciones de mercaderías en tránsito o depositadas en los exclaves, que se realicen en dicho período. En tal caso será de aplicación al importador el régimen de precios de transferencia.

M) Las obtenidas por los organismos oficiales de países extranjeros a condición de reciprocidad.

N) Las que obtengan los organismos internacionales a los que se halle afiliado el Uruguay, y los intereses y reajustes correspondientes a préstamos otorgados por instituciones financieras estatales del exterior para la financiación a largo plazo de proyectos productivos.

O) Los premios de los juegos de azar y de carreras de caballos, los que mantendrán su tributación específica para cada caso.

P) Las rentas pagadas o acreditadas por la fundación creada por el "Institut Pasteur" de París de conformidad con la Ley N° 17.792, de 14 de julio de 2004, correspondientes a servicios prestados desde el exterior y a adquisiciones de bienes inmateriales producidos en el exterior.

### **3.7- OBLIGACIONES FORMALES**

El artículo 16° del Título 8, establece que la liquidación y pago del impuesto se realizará anualmente por parte del no residente, con la excepción de aquellos casos donde la totalidad de la renta hubiera sido objeto de retención, lo que le dispensará de la obligación formal de presentar la declaración.

Para la determinación del monto del anticipo se establece que podrán usarse "otros índices" (sin indicar cuáles) y no solamente los establecidos en el artículo 31° del Código Tributario, es decir las estimaciones del contribuyente o el importe del tributo correspondiente al período precedente. Sin embargo, no se hace referencia a qué tipo de índice deberá ajustarse dicho anticipo ni se establece ninguna limitación. Esta flexibilización de la norma proyectada representa el error conceptual de dejar en manos del Poder Ejecutivo la posibilidad de determinar uno de los elementos esenciales del tributo que es la base imponible, en este caso de los anticipos del tributo.

Tampoco regirán para el Poder Ejecutivo las limitaciones establecidas en el artículo 21° del Título 1 del Texto Ordenado 1996, que dispone que las

cantidades establecidas como pagos a cuenta no pueden superar el doble de la alícuota del impuesto del año anterior. Esta nueva flexibilización nos merece los mismos comentarios expresados en el párrafo anterior.

Finalmente el artículo 16º faculta al Poder Ejecutivo a establecer regímenes de liquidación simplificada de este tributo.

#### DECLARACION JURADA

Las personas físicas o jurídicas no residentes que obtengan rentas de fuente uruguaya de cualquier naturaleza, con excepción de aquellas que hayan sido objeto de retención en su totalidad, están obligadas a presentar declaración jurada en el [Formulario 1201](#)

# 04.

---

## Extensión del principio de la fuente

---



## **4 - EXTENSIÓN DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE**

### **4.1- RENTA DE FUENTE URUGUAYA**

El concepto de renta de “fuente uruguaya” o de “fuente territorial” constituye un principio fundamental incluido en el presupuesto del tributo acorde con el concepto tradicional seguido por nuestra legislación de identificar la renta gravable con el lugar de su producción o generación.

Se trata del ámbito espacial que constituye el límite de la potestad tributaria establecida en base al principio de legalidad como el elemento material del presupuesto de hecho alcanzado por el hecho generador del gravamen.

El art. 3º. del Título 8 de la Ley 18083 considera que son rentas de fuente uruguaya – alcanzadas por el tributo - las rentas generadas por actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República Oriental del Uruguay, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos que le den origen.

En consecuencia el ámbito espacial o físico del tributo lo constituye el territorio del país, es decir el espacio terrestre, aéreo y marítimo en el cual rige la potestad tributaria soberana y jurisdiccional del Estado Uruguayo en forma exclusiva y excluyente.

Las consultas efectuadas al efecto son coincidentes en la conclusión acerca de que por aplicación del principio de la fuente -en oposición al principio del domicilio- la ley uruguaya no grava la totalidad de la

capacidad contributiva del obligado, sino que en principio grava solo la renta obtenida en el país y no la que obtiene en el extranjero.

Este criterio internacional de atribución de la jurisdicción o de la potestad tributaria vincula a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria con el respectivo poder fiscal mediante el principio de la pertenencia económica: es decir con el lugar territorial donde la renta se originan, los bienes están situados o los actos son realizados.

Como extensión o violación a este principio, el citado artículo 3º del Título 8 en su inciso segundo, establece que se consideran de fuente uruguaya las rentas obtenidas por prestaciones de servicios realizadas desde el exterior a contribuyentes residentes en Uruguay , siempre que los servicios sean afectados por quien los recibe a la obtención de rentas comprendidas en el IRAE.

#### **4.2- LA TRIPLE CONDICION:**

En resumen se tienen que dar simultáneamente las tres condiciones para que se cumpla la extensión de dicho principio:

- servicios técnicos
- prestados desde el exterior
- a contribuyentes del IRAE

#### **Servicios técnicos:**

La fuente directa de la definición de “servicios técnicos” adoptada por la Ley 17.453, es el Tratado con Alemania para evitar la doble imposición. Dicho Tratado define a las remuneraciones por servicios técnicos como “.... Las cantidades de cualquier clase pagadas a personas que no sean

empleadas del deudor de los pagos, por servicios prestados en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento....”

Por lo tanto comprende los servicios de índole intelectual que impliquen el dominio de una técnica, de un conocimiento especializado. Dicho conocimiento o especialidad puede ser en cualquier área del conocimiento.

Quedan así comprendidos servicios de asesoramiento prestados en el área de la administración, del área comercial, etc.

Para la DGI esta definición abarca al servicio de asesoramiento y también a la ejecución material del servicio por parte del prestador que tiene el conocimiento.

O sea que lo que tenemos que tener en cuenta es si hay un conocimiento, una habilidad, la necesidad de tener un conocimiento especializado, entonces en ese caso podemos decir que estamos frente a un servicio técnico gravado, se trate de un servicio de asesoramiento o de la ejecución material del mismo.

### **Prestados desde el exterior:**

El prestador del servicio será una persona física o jurídica domiciliada en el exterior. Desde su lugar de residencia brindará estos servicios a una empresa radicada en nuestro país.

### **A contribuyentes del IRAE:**

La empresa prestataria del servicio deberá ser una persona jurídica constituida de acuerdo a las leyes nacionales, y dichos servicios serán utilizados para la obtención de sus rentas las cuales estarán gravadas por el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE).

Esta solución para la localización de los servicios prestados por no residentes, le da relevancia a la ley del lugar del establecimiento o domicilio del adquirente o receptor de los servicios, determinando como condiciones irrelevantes las relativas al lugar de prestación de los mismos y domicilio del prestador. Y asimismo, le da relevancia a otro elemento o condición, que sean “prestados....a contribuyentes del IRAE”, lo que presupone que los mismos serán utilizados como medios para o en el desarrollo de actividades empresariales o asimiladas.

Los contribuyentes de IRAE que contraten servicios técnicos gravados por IRNR están designados agentes de retención, debiendo verter el impuesto a la DGI.

El monto a retener se determinará sumando el impuesto al monto acreditado o pagado, y aplicándole la tasa del 12%. Es decir que el monto pagado o acreditado representará un 88%, por lo que habrá que aplicar el método del grossing-up<sup>48</sup> para llegar al 100% y aplicar la tasa del IRNR.

El agente de retención deberá emitir resguardos a favor del retenido, verter los importes que corresponda a la DGI y presentar declaraciones juradas detallando dichas retenciones; queda pendiente por parte de la DGI establecer la forma de materializar estos pasos.

En definitiva, el decreto reglamentario del IRNR, a efectos de lo dispuesto en el inc. 2º, del artículo 3º, del Título 8 del T.O 1996 comentado, limita la extensión del principio de la fuente a “las rentas derivadas de la prestación de servicios de carácter técnico, *prestados fuera de la relación de dependencia*, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo”. En consecuencia el apartamiento del

---

<sup>48</sup> **¿Qué es el grossing up?**

El grossing up significa que la persona física o jurídica domiciliada en el país contribuyente del IRAE, se hará cargo –sin deducirlo de los montos abonados- del pago del impuesto a las ganancias que corresponde pagar a la empresa con domicilio en el extranjero.

principio de la fuente en el ámbito de este impuesto se limita a los servicios prestados fuera de la relación de dependencia.

### **4.3- SERVICIOS DE CARÁCTER TÉCNICO PRESTADOS DESDE EL EXTERIOR**

#### **A) TRATAMIENTO ANTERIOR A LA REFORMA TRIBUTARIA**

Las cantidades de toda clase, pagadas o acreditadas por contribuyentes de IRIC por servicios prestados por personas físicas o jurídicas del exterior, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo, estaban gravadas por el IRIC instantáneo.

Quiere decir que cualquier contribuyente de IRIC que recibiera servicios de este tipo, en el momento en que se materializaba el pago o crédito, debía retenerle al prestador del servicio el IRIC instantáneo y verterlo a la Dirección General Impositiva (DGI).

Se establecía así una excepción al principio de la fuente territorial de la renta, rector de nuestro sistema tributario (principio sobre el cual también se estructuró la Reforma Tributaria).

Asimismo, se establecía una exoneración -para evitar la doble tributación- para aquellos casos en que los pagos realizados constituían renta gravada en el país de domicilio del prestador del servicio, y éste no obtenía crédito fiscal por el impuesto pagado en Uruguay.

## **B) TRATAMIENTO POSTERIOR A LA REFORMA TRIBUTARIA**

El hecho generador del IRIC instantáneo queda derogado a partir del 1º de julio de 2007.

En el nuevo esquema tributario pasa a ser sustancial para ver qué impuestos alcanzan a estas operaciones, si el prestador del servicio actúa o no en Uruguay por medio de establecimiento permanente de entidades no residentes (EPENR).

### **i) Servicios prestados por establecimientos permanentes de no residentes**

Las rentas obtenidas por EPENR están gravadas por IRAE, de acuerdo al numeral 4 del literal A del artículo 3º del Título 4 del Texto Ordenado 1996, en su nueva redacción.

El concepto de establecimiento permanente se define en el artículo 10 del cuerpo normativo citado.

En estos casos deberá inscribirse en la DGI el establecimiento permanente, y calcular el monto imponible de acuerdo a las normas de IRAE, aplicando luego la alícuota del 25%.

### **ii) Servicios prestados por personas físicas o jurídicas del exterior que no actúan por EPENR**

Como ya lo comentamos reiteradas veces en el IRNR las rentas comprendidas se dividen en empresariales, de trabajo, de capital e incrementos patrimoniales. Al estar analizando el nuevo tratamiento de los servicios técnicos estamos frente a rentas de trabajo. No obstante, como veremos, las rentas por servicios técnicos obtenidas por determinadas entidades no residentes se consideran empresariales. Analizaremos los

casos por separado, debido a que el tratamiento fiscal depende de este punto.

### **iii) Servicios técnicos: rentas empresariales**

La Ley 18.083 de Reforma Tributaria sustituye el Título 8 del Texto Ordenado 1996 in totum, quedando ahora reflejada en el mismo la estructura legal de IRNR.

Nos remitimos nuevamente al inciso 2º del artículo 3º del Título 8 referido que dice:

"Se considerarán de fuente uruguaya en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en este impuesto, las obtenidas por servicios prestados desde el exterior a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)."

El artículo 11º del Decreto 149/007 precisa el alcance de este segundo inciso:

"A los efectos de lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 3º del Título que se reglamenta, solamente se considerarán de fuente uruguaya las rentas derivadas de la prestación de servicios de carácter técnico, prestados en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo."

El artículo 21º del Decreto del mismo decreto en su inciso final establece que la renta de fuente uruguaya generada por la prestación de los referidos servicios técnicos, será de un 5% del ingreso total, porcentaje sobre el cual corresponderá aplicar la alícuota del impuesto, siempre que los ingresos comprendidos en el IRAE que obtenga el usuario de tales servicios no superen el 10% de sus ingresos totales.

En definitiva, los servicios técnicos con el alcance establecido y prestados por entidades no residentes distintas a personas físicas, que no tengan establecimiento permanente en Uruguay, estarán alcanzados por el IRNR sin importar el lugar físico en que se materialicen, siempre y cuando sean brindados a contribuyentes del IRAE.

En caso que los servicios técnicos sean prestados a no contribuyentes de IRAE por entidades no residentes, si bien se consideran rentas empresariales, estarán alcanzados por el IRNR únicamente cuando sean desarrollados en territorio uruguayo.

#### **iv) Servicios técnicos: rentas de trabajo**

Como vimos los servicios prestados por entidades no residentes se considera que producen rentas empresariales, salvo en el caso en que son prestados por personas físicas no residentes. En este caso se considerarán rentas de trabajo, como tales alcanzadas por el impuesto, siempre y cuando la realización de las actividades que producen las rentas se desarrollen en territorio uruguayo.

De lo expuesto podemos concluir lo siguiente:

- a) Las rentas que obtengan personas físicas no residentes por la prestación de servicios técnicos fuera de la relación de dependencia, desde el exterior, a contribuyentes del IRAE, quedan comprendidas en el concepto de rendimientos del trabajo del IRNR y por lo tanto gravadas por este impuesto;
- b) No están comprendidas en dicho concepto y por lo tanto no están gravadas por el IRNR las rentas que obtengan personas físicas no residentes por servicios técnicos prestados desde el exterior en relación de dependencia, a contribuyentes del IRAE;

- c) Las rentas que obtengan entidades no residentes por la prestación de servicios a contribuyentes del IRAE, están comprendidas en el concepto de rentas empresariales del IRNR y por lo tanto gravadas por este impuesto, únicamente en los casos en que exista combinación de capital y trabajo y por tanto se configure el concepto de empresa;
- d) Las rentas que por la prestación de servicios personales obtengan personas físicas no residentes, que subcontraten a ese efecto servicios fuera de la relación de dependencia con personas físicas o jurídicas residentes en la República, estarán comprendidas en el concepto de rentas empresariales del IRNR y por tanto gravadas por este impuesto únicamente en los casos en que exista combinación de capital y trabajo en el país y por lo tanto se configure el concepto de empresa;
- e) Los servicios internacionales prestados por personas jurídicas u otras entidades no residentes no están comprendidos en el concepto de rentas del trabajo. Por tanto, debe entenderse que los mismos no están gravados salvo que sean prestados por no residentes con establecimiento permanente en el país o exista combinación de capital y trabajo en el país y por tanto se configure el concepto de empresa dado por la ley del impuesto<sup>49</sup>.

Para dejar más claro el tema nos remitimos a la consulta N° 4.776.

En este caso la empresa consultante es un Ministerio (no contribuyente de IRAE). Una Dirección del mismo realizará la contratación de una firma consultora extranjera en el marco de las actividades de determinado Proyecto.

---

<sup>49</sup> ACOSTA, Milagros. “Impuesto a las Rentas de los No Residentes”. En: Revista Tributaria N° 209. Montevideo: Rosgal S.A. marzo-abril 2009. p.201

La consultante establece que el plazo del contrato con la firma consultora será de 18 meses, de los cuales se estima que la presencia de los técnicos en nuestro país será de 80 días calendario. Agrega que la firma consultora no tiene establecimiento permanente en nuestro país y que contratará a dos consultores locales para apoyar el trabajo de los consultores de la misma.

Se consulta sobre los impuestos que alcanzarían a dicho contrato y el monto imponible que corresponde en cada caso.

Adelantando opinión que al no ser el contratante contribuyente del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) a los efectos de obtener el monto imponible del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) puede aplicar el inciso 3 del artículo 21 del Decreto Nº 149/007 de 26.04.007.

Por su parte la DGI comparte parcialmente el criterio planteado por el consultante

El citado artículo 21 hace referencia a la extensión de la fuente incluida en el artículo 3 del Título 8 del T.O. 96, el cual establece en su inciso segundo que “Se considerarán de fuente uruguaya en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en este impuesto, las obtenidas por servicios prestados desde el exterior a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE).”

Para el caso indicado, el consultante no es contribuyente de IRAE, por lo tanto no es de aplicación la extensión de la fuente establecida para el IRNR, no quedando alcanzados por dicho tributo los servicios prestados desde el exterior.

En cambio sí se encuentran gravados por el impuesto, los servicios prestados en forma presencial en nuestra República. En este caso, de acuerdo a lo establecido en el literal b) del artículo 26 del Decreto N° 149/007, el organismo contratante será agente de retención del Impuesto a las Rentas de los No Residentes. La retención se determinará de acuerdo al artículo 27 del citado decreto “...aplicando la tasa del 12% a la suma del monto acreditado o pagado más la retención correspondiente, sin tomar en cuenta el Impuesto al Valor Agregado si correspondiere.”

También la consulta N° 5.054 aclara y delimita las actividades comprendidas dentro del concepto de servicios técnicos.

Se trata de una sociedad anónima uruguaya que se encuentra en proceso de instalar una fábrica de productos de consumo masivo que venderá en el mercado interno y exportará a diversos países.

La empresa uruguaya ha comenzado la construcción de una planta industrial donde se fabricarán los productos que actualmente son fabricados por otra empresa perteneciente al mismo grupo económico, pero situada en el exterior.

En función de lo anterior, la empresa local y la del exterior firmarán los siguientes acuerdos:

- a) un contrato de asistencia técnica y transferencia tecnológica:  
por medio del cual la empresa del exterior asistirá a la local en la construcción de la planta, en la elaboración de los productos (técnicas de producción, elaboración, fraccionado y empaque) y capacitación del personal, al tiempo que proporcionará la tecnología necesaria para desarrollar dichas actividades. Este servicio se cumplirá íntegramente en Uruguay.

- b) un contrato de transferencia de know how: a través de la cual la empresa del exterior transferirá a la local los conocimientos relativos a la elaboración de los productos y a su comercialización en mercados externos e internos.

Según el modelo de contrato adjunto, la empresa del exterior prestará a la local servicios administrativos y de tecnología de la información, incluyendo la utilización de programas operativos de gestión, sistemas de computación, procesamiento y almacenamiento de datos, capacitación, así como la adaptación y el mantenimiento de todos esos procesos, sistemas y programas para el negocio de la empresa local. A estos fines, y como parte de dichos servicios, la empresa del exterior utilizará un “Modelo XX” conjuntamente con el software necesario para su aplicación. El cual consiste en un sistema de procedimientos administrativos diseñado para una empresa de existencia ideal y que la empresa del exterior utiliza para el desarrollo de sus actividades.

- c) un acuerdo de no competencia por medio del cual la empresa local se obliga a abonar a la empresa del exterior determinado importe, a cambio de que esta última no compita en la comercialización de productos similares en el mercado interno ni en determinados mercados en el extranjero.

#### Contrato de asistencia técnica y transferencia tecnológica.-

En relación al contrato de asistencia técnica y transferencia tecnológica la empresa consultante adelanta opinión, la cual es compartida por la Comisión, en el sentido de que la empresa local deberá retener el IRNR de conformidad con lo establecido en los artículos 1º y 3º del Título 8 del TO 96, reglamentado por el artículo 11º del Decreto N° 149/007 de 26.04.007.

Adicionalmente, en el caso de que parte del servicio fuera prestado en el exterior, la actividad desarrollada por la empresa del exterior encuadra en el concepto de servicio técnico y está asociada a una renta gravada por IRAE en cabeza de la empresa local, por lo que tendrá el mismo tratamiento descrito en el párrafo anterior.

#### Contrato de transferencia de know how.-

Con relación al contrato de servicios administrativos y tecnología de la información, denominado como de transferencia de know how, la consultante entiende que se trata de una renta de capital mobiliario en cabeza de la empresa del exterior, de acuerdo a lo dispuesto por el literal A) del artículo 16º del Título 7 del TO 96.

En definitiva considera la renta pagada asimilable a una regalía, por lo cual, en la medida que el derecho sea utilizado económicamente en el Uruguay, el pago efectuado por la empresa local constituirá una renta de capital sujeta a retención de IRNR a la tasa del 12%. En cambio, cuando el derecho sea utilizado económicamente en el exterior (a través de una sucursal en el exterior), al no constituir un servicio técnico, dicho pago no estará gravado por el IRNR.

La Comisión de Consultas no comparte la posición adelantada por la consultante, en virtud de considerar que también se está frente a un servicio de carácter técnico, al cual le aplican las mismas consideraciones realizadas al contrato anterior en relación a su tratamiento en el IRNR.

En efecto, según el modelo de contrato presentado, la entidad del exterior se encargaría de la prestación de una serie de servicios en el área de la administración, gestión, informática, y capacitación del personal. Por lo tanto, no estamos ante una simple puesta a disposición del conocimiento

a favor de la empresa local, sino que por el contrario, la entidad no residente estaría asumiendo un rol activo en la transferencia del mismo.

Desde el punto de vista del beneficiario de la renta, las regalías y los servicios técnicos son rentas que pertenecen a géneros distintos, en el sentido de que las regalías reconocen su fuente en el capital; mientras que los servicios técnicos en cambio son rentas de naturaleza empresarial o personal.

En el caso de autos, la renta no se estaría generando exclusivamente por el conocimiento acumulado y capitalizado por la entidad del exterior, sino que la misma respondería a la aplicación conjunta del conocimiento y el asesoramiento brindado.

No obstante, es dable señalar que en caso que la prestataria del servicio fuera una sucursal en el exterior de la empresa local, el servicio técnico no se encontraría gravado por el IRNR debido a que no estaría vinculado a rentas comprendidas en el IRAE, sino a las rentas de fuente extranjera obtenidas por la sucursal.

Sin perjuicio de las respuestas dadas a los contratos anteriormente analizados, cabe precisar que existe la posibilidad que la empresa del exterior constituyera un establecimiento permanente en el país, en el caso de que se verificaran algunas de las hipótesis previstas en el artículo 10º del Título 4 del TO 96.

La constitución de un establecimiento permanente, determinaría que la entidad del exterior se constituyera en contribuyente del IRAE, y por aplicación del artículo 11º del Título 4 TO 96, se computarían en el establecimiento permanente la totalidad de las rentas obtenidas en el país por la entidad no residente.

### Acuerdo de no competencia.-

Con relación al acuerdo de no competencia, el modelo de contrato presentado establece que la empresa del exterior se compromete a no fabricar y/o comercializar en el mercado local y en ciertos mercados en el exterior, ya sea por sí o por medio de empresas controladas o vinculadas a la misma; como así también a realizar los mejores esfuerzos para que terceros adquirentes no compitan en dichos mercados con la empresa local.

La Comisión de Consultas considera que es la empresa quien decide la actividad que mejor contemple sus intereses para la obtención de la rentas, produciendo y comercializando bienes para tener una ganancia, o dejando de producirlos y comercializarlos en ciertos mercados para obtener un ingreso por no hacer.

Se trata de un contrato por el cual la renta se genera a partir de la prestación de un servicio que consiste en no realizar cierta actividad en determinado espacio geográfico. El ingreso obtenido por la empresa extranjera se justifica en el hecho de reunir las condiciones para poder competir y en definitiva no hacerlo.

El referido servicio claramente no reviste la condición de servicio técnico, por lo tanto resulta relevante atender al lugar donde se verifica la prestación del mismo, a los efectos de analizar su gravabilidad frente al IRNR.

En relación al acuerdo vinculado con el mercado local, se trataría de un servicio prestado en territorio nacional por parte de una entidad no residente que no constituye establecimiento permanente, por lo tanto, la renta generada se encontraría alcanzada por el IRNR.

En cambio, los acuerdos de no competir en mercados extranjeros implicarían servicios prestados fuera del ámbito espacial del tributo según el artículo 3 del Título 8 del TO 96.

# 05.

---

## IRNR para usuarios de zona franca

---



## **5 - IRNR PARA USUARIOS DE ZONA FRANCA**

Las Zonas Francas son áreas del territorio nacional, especialmente cercadas y aisladas, donde se desarrollan diferentes actividades industriales, comerciales y de servicios, bajo un especial régimen jurídico de excepciones aduaneras, fiscales y de exclusión de los monopolios estatales.

Las que presentan mayor actividad son las ubicadas en las localidades de Montevideo, Colonia, Nueva Palmira y Florida.

En el año 1987 se sancionó una nueva Ley de Zonas Francas, que actualizó la normativa en línea con las nuevas necesidades de los inversores, garantizando por vía legislativa el compromiso del Estado uruguayo de mantener los nuevos beneficios y condiciones para quienes operaran bajo este régimen preferencial.

Las sociedades de Zona Franca son también utilizadas por inversores extranjeros para optimizar los resultados asociados a sus actividades en la región.

Ello ha sido incentivado por una política económica estable del gobierno uruguayo, de respeto a los contratos y de continuidad de la libertad para el ingreso y salidas de capitales de acuerdo al libre albedrío del inversor, asegurando a las empresas de terceros países un tratamiento igualitario respecto al otorgado a la empresa nacional. No existen registros o requerimientos especiales que resulten en los hechos discriminatorios.

Las personas o entidades que pretendan acceder a los beneficios de la ley de zonas francas deberán constituirse en usuarios directos o

---

indirectos de zona franca, no pudiendo realizar actividades en territorio no franco.

## **5.1- VENTAJAS DE OPERAR EN ZONA FRANCA**

Las ventajas de operar en Zona Franca están dadas, básicamente por la combinación de:

- Un régimen de amplia exoneración de tributos internos y de comercio exterior
- Recursos humanos capacitados a costos competitivos en una infraestructura de clase mundial y una ubicación estratégica a nivel regional

## **5.2- VENTAJAS DE OPERAR EN Y DESDE ZONA FRANCA**

### **Amplia exoneración tributaria**

La Ley 15.921 de Zonas Francas (ZF) establece expresamente que las empresas usuarias de dichas zonas estarán exentas de todo tributo nacional, creado o a crearse, incluso de aquellos en que por ley se requiera exoneración específica, respecto de las actividades que desarrollen en la misma, con excepción de las contribuciones especiales de seguridad social y las prestaciones legales de carácter pecuniario establecidas a favor de personas de derecho público no estatales de seguridad social.

Por lo tanto, a diferencia de otros regímenes similares de terceros países, la exoneración tributaria de que gozan quienes operan como usuarios de Zona Franca no está limitada a los tributos de comercio exterior sino que,

además, abarca a todos los tributos internos. Esta exoneración comprende:

Todo tributo nacional creado o a crearse, contribuciones especiales de seguridad social (CESS) correspondientes al personal y directores extranjeros de las sociedades que operan en Zona Franca. Tributos aduaneros o internos aplicables a la importación de bienes, servicios, mercaderías y materias primas cualesquiera sea su origen.

Garantía del Estado que asegura permanencia de exoneración.

En lo que refiere al impuesto a la renta aplicable sobre los ingresos del personal extranjero que se originen en su relación de dependencia con la empresa de zona franca, éstos podrán optar por ser contribuyentes del IRPF (tasas progresivas entre 10% y el 25%) o del IRNR a la tasa del 12%.

Esta opción solo podrá ejercerse en relación a aquellas actividades que se presten exclusivamente en la zona franca, y los servicios antedichos no pueden formar parte directa ni indirectamente de otras prestaciones de servicios realizados a residentes de territorio nacional no franco.

A estos efectos podemos citar las consultas 4.768 y 4.936, ambas son casos muy similares que expresan lo siguiente:

La consulta 4.768 se trata de una empresa usuaria de zona franca que abona retribuciones a sus empleados por los servicios que éstos realicen tanto dentro como fuera del territorio nacional. En el caso de servicios realizados en el exterior manifiesta que los mismos son ejercidos y aprovechados enteramente en ese ámbito. Se consulta respecto si se debe retener el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por la totalidad de dichas retribuciones o sólo por la proporción

correspondiente a los servicios brindados por sus empleados en territorio nacional.

Dicha empresa adelanta opinión entendiendo que sólo correspondería retener IRPF respecto de la porción de los servicios brindados por los empleados en Uruguay en la medida que las actividades ejercidas en el exterior y aprovechadas enteramente en este ámbito generan para éstos rentas de fuente extranjera no comprendidas en el hecho generador del tributo. Fundamenta su posición en lo establecido en los artículos 1 y 3 del Título 7 del T.O. 1996

La DGI responde que según el artículo 1º del Título 7 del Texto Ordenado 1996, el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas. Por su parte, el artículo 3º del mismo Título considera de fuente uruguaya las “rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República.”

Por lo tanto, las retribuciones abonadas por el consultante a sus empleados, constituirán rentas de trabajo comprendidas en la Categoría II del tributo, en tanto encuadren en la definición establecida por el artículo 1º citado. En relación a aquellas que correspondan a servicios prestados por éstos fuera del territorio nacional, es dable constatar que configuran el aspecto material del hecho generador del tributo, pero no cumplen con el aspecto espacial del mismo.

En consecuencia, y por no cumplirse con todos los aspectos del hecho generador del tributo, las mencionadas rentas no se encuentran gravadas por el referido impuesto, por lo que no deberán ser objeto de retención por parte del empleador.

Respecto a la forma de establecer el monto de las remuneraciones no gravadas en el total de lo abonado en el mes, la DGI comparte el criterio manifestado por el consultante, considerando que “la forma adecuada para determinar la renta no gravada es en función de los días que la persona permanece en el exterior en relación con los días de cada mes”.

Corresponde señalar que en el caso analizado la “prueba” de la extra territorialidad de los servicios prestados adquiere particular relevancia.

En ese sentido la empresa deberá probar en forma fehaciente que los servicios se prestaron en el exterior de la República.

Uno de los elementos a considerar a efectos de la prueba, será el tratamiento dispensado a dichas partidas en el ámbito de las Contribuciones Especiales de la Seguridad Social.

Por su parte en la consulta 4.936 la situación es muy similar.

Se trata de una empresa financiera instalada en zona franca que tiene como dependientes a agentes comerciales uruguayos y extranjeros en régimen de remuneración mensual. Los agentes extranjeros optaron por tributar el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR). Agrega además que los agentes comerciales desarrollan sus actividades en parte de los días de la semana en el exterior.

Adelanta opinión de que las actividades desarrolladas en el exterior no están comprendidas en el hecho generador del IRPF ni del IRNR. Por otra parte entiende razonable determinar la remuneración no comprendida en dichos impuestos considerando la proporción de los días trabajados en el exterior respecto de todos los trabajados en el mes.

Debido a que la situación es muy similar a la anterior la respuesta dada por la DGI es prácticamente la misma.

Por su parte, el artículo 30º del decreto reglamentario del IRNR establece que se designan responsables sustitutos del impuesto que se reglamenta, a los usuarios de Zonas Francas que sean empleadores de quienes hayan realizado la opción de tributar como no residentes.

# 06.

---

## Rentas Obtenidas con o sin mediación de establecimiento permanente

---



## **6 - RENTAS OBTENIDAS CON O SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

La regulación legal tributaria del establecimiento permanente de entidades de no residentes se dispuso, con carácter general, en la última reforma tributaria.

El concepto del Establecimiento Permanente tiene larga data a nivel tributario. Surge en Alemania como una forma de distribuir la potestad tributaria entre los distintos Estados dentro del mismo país pero se extiende más tarde a la tributación internacional, cuando se le incluye como un elemento sustancial en los Convenios para evitar la doble tributación.

Estos Convenios deben fijar el momento a partir del cual una empresa de un Estado pasa a estar gravada, tratada fiscalmente como si fuera una empresa del otro Estado.

Se podría decir que el Establecimiento Permanente es la presencia mínima requerida a una empresa de un Estado para ser considerada como un contribuyente residente en el otro Estado. Es por lo tanto un criterio para determinar qué Estado tiene potestades para gravar los beneficios obtenidos por empresas que tienen actividades en ambos países.

También implica un criterio de distribución de esas rentas entre un Estado y otro, o sea no solamente cuándo corresponde sino también la forma en que las rentas se distribuyen entre esos dos países.

En definitiva, el fin primordial del concepto de EP es determinar el derecho de un Estado a gravar los beneficios de una empresa de otro Estado. Es así que, en el marco de un convenio para evitar doble tributación, un Estado no podría gravar las ganancias que obtenga en él una empresa del otro Estado, a menos que ejerza su actividad a través de un EP situado en aquél.

## 6.1- El Establecimiento Permanente en Uruguay

La definición de Establecimiento Permanente adoptada por Uruguay tiene su origen en el artículo 5° del Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la OCDE, con algunos cambios que tienen como antecedente el Modelo de Convenio de la ONU. Por este motivo, y teniendo en cuenta la falta de una reglamentación local del concepto, analizaremos la definición de EP adoptada en Uruguay tomando en cuenta los antecedentes existentes a nivel de las organizaciones antes mencionadas.

A manera de introducción a la definición uruguaya, cabe mencionar que normalmente se reconocen tres tipos de Establecimiento Permanente:

1- El EP Físico, definido como un lugar fijo de negocios en un país.

Esta constituiría la regla básica de la definición de Establecimiento Permanente

2- El EP de Construcción;

3- El EP de Agencia.

Estos tres tipos de Establecimiento están recogidos en la normativa uruguaya.

El concepto de EP cobra importancia, pues determina cuál es la presencia mínima requerida a una entidad extranjera para ser considerada fiscalmente de la misma forma en que se tratan las empresas residentes.

En nuestro país la definición esta dada por el artículo 10° del Título 4 del IRAE.

.....“ Establecimientos permanentes de entidades de no residentes.-

Cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entenderá que existe establecimiento permanente de este no residente.

La expresión "establecimiento permanente" comprende, entre otros, los siguientes casos:

- A) Las sedes de dirección.
- B) Las sucursales.
- C) Las oficinas.
- D) Las fábricas.
- E) Los talleres.
- F) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
- G) Las obras o proyectos de construcción o instalación, o las actividades de supervisión vinculadas, cuya duración exceda tres meses.
- H) La prestación de servicios, incluidos los de consultoría, por un no residente mediante empleados u otro personal contratado en la República, siempre que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro relacionado) durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses.

No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:

1. La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente.
2. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente con el único fin de almacenarlas o exponerlas.

3. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
4. 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.
5. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para el no residente cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.
6. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los numerales 1 a 5, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

No obstante lo dispuesto precedentemente, cuando una persona -distinta de un agente independiente al que le será aplicable el numeral 5- actúe en la República por cuenta de un no residente, se considerará que este no residente tiene un establecimiento permanente en la República respecto de las actividades que dicha persona realice para el no residente, si esa persona:

- a) Ostenta y ejerce habitualmente en la República poderes que la faculten para concluir contratos en nombre del no residente, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el numeral 3 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado, b) No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en la República un depósito de bienes o mercaderías desde el cual realiza regularmente entregas de bienes o mercaderías en nombre del no residente.

No se considera que un no residente tiene un establecimiento permanente por el mero hecho de que realice sus actividades en la República por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando las actividades de tales agentes se realicen exclusivamente, o casi exclusivamente, por cuenta de dicha empresa, y las condiciones aceptadas o impuestas entre esa empresa y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre empresas independientes, ese agente no se considerará un agente independiente de acuerdo con el sentido de este apartado.....”<sup>51</sup>

En general, la definición establecida en dicho artículo recoge la del modelo de la OCDE como lo comentamos precedentemente. Sin embargo, la diferencia más notable es la reducción del plazo que deben tener las obras o proyectos de construcción o instalación para considerarse establecimiento permanente a 3 meses.

Normalmente, los plazos varían entre 6 y 12 meses.

Es ocioso poner ejemplos al respecto pues la gran mayoría de la normativa interna en el Derecho Comparado y de los Tratados para evitar la Doble Imposición establecen plazos comprendidos entre dichos márgenes para considerar a una obra establecimiento permanente.

Por su parte el artículo 1º del Decreto 150/007 establece dentro de la definición de sujetos pasivos del IRAE que no configuran establecimiento permanente las entidades no residentes que obtengan exclusivamente rentas puras de capital, aún cuando la totalidad de su activo esté radicado en la República.

---

<sup>51</sup> Artículo 10º Titulo 4

El Dr. Pablo D'Angelo en su "Análisis del texto proyecto uruguayo del nuevo impuesto a las rentas de los no residentes y comparativo parcial con el modelo español, publicado en la Revista Tributaria Nº 193 (ya mencionado), plantea que podría haber un propósito de recaudación en ampliar la cantidad de contribuyentes dentro del IRAE.

El Cr. Enrique Ermoglio<sup>52</sup> en su análisis del establecimiento permanente en Uruguay cree que existe un propósito de ampliar la cantidad de contribuyentes del IRAE, pero ello no necesariamente conlleva una mayor recaudación, ya que eso dependerá de la comparación que surja de pagar un 25% sobre la utilidad real contra la aplicación de una tasa fija del 12% sobre el ingreso.

De todas formas resulta claro que el número de proyectos de construcción que van a quedar comprendidos dentro del concepto de Establecimiento Permanente es muy superior que el que resultaría de adoptar el criterio de la OCDE.

Los ejemplos a nivel internacional en que se ha establecido este reducido son limitados y normalmente vinculados con la explotación de recursos naturales.

En el Derecho comparado, otros regímenes como el español han preferido que las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de sociedades del exterior quedaran gravados por el IRNR pero con la base imponible del impuesto equivalente al IRAE (el Impuesto sobre Sociedades) y con la alícuota aplicable al mismo.

En resumen:

---

<sup>52</sup> [www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy)

- Establecimiento permanente comprende: sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o de gas, canteras, otros similares.
- Establecimiento permanente no comprende: el mantenimiento de un lugar fijo de negocios a condición de que el conjunto de actividades desarrolladas en dicho lugar conserve su carácter de auxiliar o preparatorio (por ejemplo: almacenaje, exposición, entrega).
- Existe establecimiento permanente: cuando una persona actúa por cuenta de una entidad del exterior y tiene poderes y facultades para firmar contratos a nombre de ésta.
- No existe establecimiento permanente: cuando se realicen en el país actividades por medio de un corredor, comisionista o agente independiente (siempre que actúen en el marco ordinario de su actividad).

La existencia o no de un EP no sólo determina el impuesto a pagar en nuestro país, sino que también determina a quién le corresponde la responsabilidad por el pago del mismo.

En consecuencia, es posible afirmar que Uruguay adopta el concepto de EP no como criterio para determinar qué Estado tiene potestades para gravar los beneficios obtenidos por empresas que tienen actividades en varios países, como ocurre con este concepto a nivel internacional, sino como un criterio para determinar el tipo de impuesto (IRNR o IRAE) que debe pagar una entidad del exterior así como la determinación de la responsabilidad por el pago del mismo, ya sea en cabeza de un contribuyente o de un agente de retención.

El artículo 12º del Título 4 establece lo siguiente:

.....“Representantes.- Los sujetos pasivos de este impuesto, no residentes en la República, que obtengan rentas mediante un establecimiento permanente, estarán obligados a designar una persona física o jurídica residente en territorio nacional, para que los represente ante la administración tributaria en relación con sus obligaciones tributarias.

El contribuyente estará obligado a comunicar a la Dirección General Impositiva la designación del representante, en la forma que establezca el Poder Ejecutivo.

El citado representante será solidariamente responsable de las obligaciones tributarias de su representado. En caso que no se realice la designación del representante o habiéndose realizado, ésta no se comunique a la administración, se presumirá la intención de defraudar de acuerdo con lo dispuesto por el literal l) del artículo 96 del Código Tributario.....”

No está en discusión el hecho de que deban pagarse o no impuestos en Uruguay ya que en ambos impuestos es requisito que se esté ante una renta de fuente uruguaya.

## **6.2- Atribución de rentas al Establecimiento Permanente**

El artículo 11° del Título 4, T.O. 1996 establece:

“Artículo 11°.- Rentas imputables al Establecimiento Permanente.- Los Establecimientos Permanentes de entidades no residentes computarán en la liquidación de este impuesto, la totalidad de las rentas obtenidas en el país por la entidad del exterior.”

Como se puede apreciar, este artículo consagra legalmente lo que tradicionalmente ha sido la opinión de la DGI expresada en consultas

como la 2.084 y la 2.391, en el sentido de que todas las rentas de una empresa del exterior que actúa en el país mediante sucursal son imputables a esa sucursal.

La nueva normativa ha determinado consultas a la Dirección General Impositiva a efectos de conocer el alcance que la Administración Tributaria acuerda a las recientes disposiciones.

Así, en la consulta N° 4.731, una empresa extranjera no radicada en Uruguay, donde no prevé en lo inmediato establecer sucursales, señala que se encargará de suministrar equipos tecnológicos que produce a un Ministerio.

El referido suministro se realizará bajo la modalidad "llave en mano", responsabilizándose de la instalación de los equipos aquí en Uruguay, así como de la adecuación o reforma de locales del Ministerio que dicha instalación exija. A los efectos de concretar la implantación de los equipos y la reforma de los locales, contratará una empresa uruguaya.

La operación será financiada con un crédito otorgado por un banco estatal del país de la consultante, de quien recibirá, directamente, y en el referido país, el precio acordado para la totalidad de la operación.

Desde el país de la consultante se girará el importe del precio de los trabajos a realizar por la empresa uruguaya.

La empresa indica que los equipos serán importados por el nombrado Ministerio; la instalación y puesta en funcionamiento llevará más de tres meses; y agrega que, si bien no instalará sucursal a estos efectos, sí lo hará posteriormente por los servicios de posventa que deba prestar, y que

se inscribirá en los organismos fiscales y otros que corresponda en Uruguay.

La consultante requiere que se le informe acerca de los impuestos que pueden afectar la operación, y en caso positivo, las normas aplicables.

a) Tributos de importación. Al ser el Ministerio el importador de los equipos, y no por tratarse de un establecimiento permanente, en tanto luzca como titular de los mismos en la documentación correspondiente, siendo quien los introduce en territorio de Uruguay, la DGI entiende que la operación no está afectada por tributo alguno respecto de dicha importación; quedando gravado, únicamente, todo lo relativo a la instalación y puesta en marcha de los equipos, así como la reforma y modificación de locales, que hará mediante contratación de una empresa uruguaya.

b) Establecimiento permanente. Al superar los tres meses la instalación y puesta en funcionamiento de los equipos tecnológicos, por mandato del literal G, Art. 10º, Título 4 del T.O. 1996, Ley Nº 18.083 de 27 de diciembre 2006, se considera a la consultante con establecimiento permanente, y por lo mismo contribuyente del IRAE, de acuerdo con el literal B, Art. 9º del mismo Título.

c) Renta computable. La renta sobre la que se devenga el IRAE es la parte que, del precio total de la operación, corresponde a la instalación y puesta en funcionamiento de los equipos más la reforma de edificios; o sea, todo aquello que se hará por intermedio de la empresa uruguaya (Arts. 1, 2 -literal A numeral 4- y 11, Título 4 citado).

Lo anterior en aplicación de:

"se considerarán de fuente uruguaya las 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 celebración de los negocios jurídicos"

d) Requisitos formales a cumplir. A efectos de inscribirse ante la Dirección General Impositiva, constituir domicilio, presentar declaraciones juradas, pagar y cumplir con las demás obligaciones tributarias, deberá nombrar un representante que, además, será responsable por lo mismo (Art. 12, Título 4 T.O. 1996, y Art. 70 del Código Tributario).

Asimismo las siguientes consultas constituyen un claro ejemplo del tipo de dificultades que este concepto puede aparejar en la práctica.

La Consulta N° 4.801: Esta Consulta no vinculante trata el caso de una sociedad anónima uruguaya que resulta adjudicataria de la concesión a largo plazo para la explotación comercial de un hotel y la concesión de la gestión de un casino a instalarse en dicho hotel.

A su vez, dicha concesionaria otorga contratos de management con empresas especializadas en la gestión del hotel y del casino. Estas entidades (operadores) son entidades no residentes sin sucursal en Uruguay.

El aspecto central de esta consulta radica en la determinación si dichos operadores actúan en Uruguay a través de un EP.

Las actividades a desarrollar por estos operadores comprenden desde la asistencia a la ejecución de determinadas tareas a nombre y por cuenta del concesionario, que incluyen el uso de la marca, negociación de contratos, determinación de políticas operativas y estándares de operación, entre otras.

En la respuesta a la presente Consulta, la DGI establece que de la recapitulación de algunas disposiciones contractuales, surge claramente que el no residente desarrollará su actividad comercial habitual por medio de un lugar fijo de negocios en la República, por lo que consideran que se configura un EP en el país.

Asimismo, se establece que más allá de esta consideración, la actividad de los operadores también configuraría un EP por aplicación del Literal H) del artículo 10 del Título 4 del T.O. 1996.

Esta norma establece literalmente:

“ARTÍCULO 10º.- Establecimientos permanentes de entidades de no residentes.- Cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entenderá que existe establecimiento permanente de este no residente.

La expresión “establecimiento permanente” comprende, entre otros, los siguientes casos:

.....

H) La prestación de servicios, incluidos los de consultoría, por un no residente mediante empleados u otro personal contratado en la República, siempre que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro relacionado) durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses ...”

Esta respuesta debe ser tomada con precaución por parte de los contribuyentes ya que la misma se basa en circunstancias específicas que surgen de los contratos o de la forma de operación prevista. Esta consideración es muy relevante en la medida que un cambio en dichas

circunstancias podría derivar en una conclusión diferente al caso planteado.

Muchos hoteles trabajan en esquemas similares. Sin embargo, las especificidades de la operación no siempre son iguales. De hecho, en muchos casos los servicios proporcionados por el operador se traducen en la cesión de uso de una marca y en el manejo de determinado know how, sin que ello implique una prestación de servicios en el país.

Es usual que estos servicios se presten desde el exterior o con una presencia mínima en nuestro país (que no llegue a cumplir los extremos previstos en el literal H) antes transcrito). En estos casos, creemos que no se configuraría el EP y, por lo tanto, las rentas de fuente uruguaya obtenida por la entidad del exterior estarían gravadas por el IRNR, siendo responsable por el pago del mismo la entidad local que paga por dichos servicios.

La Consulta N° 4.891: En esta Consulta se plantea la situación de una persona física no residente que evalúa adquirir en el Uruguay una explotación agropecuaria.

La DGI establece en la respuesta que la consultante posee un establecimiento permanente de acuerdo a la definición dada por el artículo 10 del Título 4 Texto Ordenado 1996 que establece que cuando un no residente realice todo o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entenderá que existe establecimiento permanente de un no residente.

Por su parte, la consideración de este caso como un EP tiene como consecuencia que la persona física del exterior deba tributar IRAE preceptivamente, no pudiendo optar por pagar IMEBA por las rentas agropecuarias que obtenga.

El Cr. Enrique Ermoglio entiende y admite que el tema es discutible, y que la respuesta a esta consulta no es correcta ya que el concepto de EP en Uruguay sólo aplica en el caso de personas jurídicas del exterior y no debe extenderse a personas físicas.

Considera que la respuesta a la Consulta N° 4.891 debería haber aplicado el literal A) del artículo 2° del Título 8 , T.O. 1996 que establece como comprendidas en el IRNR a las rentas de actividades empresariales, las cuales se definen en referencia a los numerales 1 y 2 del literal B) del artículo 3° del Título 4, T.O. 1996 que establece como comprendidas en IRAE a las rentas derivadas de actividades agropecuarias.

En definitiva, el contribuyente debería haber podido optar entre el IRNR y el IMEBA, en aplicación de la remisión prevista en el último inciso del artículo 2° del Título 8, T.O. 1996.

Como surge del análisis de las Consultas vistas, la aplicación de este concepto no es sencilla y puede dar lugar a diferencias de interpretación que en este caso no son sólo entre el contribuyente y el fisco, sino que eventualmente intervienen tres partes, ya que no es un tema que interese sólo a estas figuras, sino también a la empresa local que paga a la del exterior, la cual constituye un potencial agente de retención del IRNR en caso de que no se configure el EP.

### **6.3- CONCLUSIONES**

Como se comentó anteriormente, son contribuyentes del IRNR las personas físicas y entidades no residentes en territorio nacional que obtengan rentas en el mismo, y que no actúen por medio de establecimiento permanente. Los establecimientos permanentes situados

en territorio nacional estarán gravados por IRAE, y a su vez no configurarán establecimiento permanente las entidades no residentes que obtengan exclusivamente rentas puras de capital, aún cuando la totalidad de su activo esté radicado en la República, debiendo tributar por sus rentas el IRNR.

En el caso de actuar sin establecimiento permanente se establece una tributación del IRNR al 12% sobre la renta bruta y en caso de actuar con establecimiento permanente se tributa el IRAE al 25% sobre la renta neta, existiendo pues una diferencia importante entre uno y otro caso.

Entonces, el sujeto del exterior que no tenga establecimiento permanente quedará fuera del IRAE, pero de todos modos va a tributar el IRNR. Pero éste tiene una estructura distinta, una base de cálculo distinta y una alícuota distinta. Esto puede ser bueno o malo para el contribuyente individualmente considerado, según de que sujeto se trate; pero evidentemente se incurre en una asimetría sin fundamento que viola el principio de igualdad ante las cargas públicas, contrariando la homogeneidad que tiene que guardar el impuesto, frente a idénticas manifestaciones de riqueza. Porque las rentas que provienen de capital y trabajo, cuando los dos factores están situados en Uruguay, deberían estar gravadas en la misma forma, resida donde resida su titular y actúe como actúe en nuestro territorio.

A nuestro entender la ley adopta el criterio de que todas las rentas se atribuyen al establecimiento permanente o sea que bastaría con tener un establecimiento permanente para sostener que la renta es de fuente uruguaya y comprendida en el IRAE, en la medida que obviamente sea producto de bienes situados, actividad realizada dentro del territorio uruguayo.

Como ya dijimos, el concepto de Establecimiento Permanente es un concepto nuevo en nuestra legislación tributaria y que trae como beneficio la adopción de un concepto moderno de fiscalidad internacional, hasta ahora desconocido en nuestro país.

# 07.

---

## Regimen anterior: diferencias y similitudes

---



## **7 - REGIMEN ANTERIOR: DIFERENCIAS Y SIMILITUDES**

### **7.1- LA TRIBUTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES DE ACUERDO CON LA NORMATIVA ANTERIOR**

Anteriormente a la reforma tributaria los no residentes (personas físicas o jurídicas) podían obtener en nuestro país (o desde el exterior) diversos tipos de rentas. Algunas de ellas se encontraban sujetas a retención de IRIC instantáneo; a saber: regalías, servicios técnicos, dividendos o utilidades, y derechos de autor. Otras no alcanzadas por imposición a la renta alguna en nuestro país: intereses de préstamos, arrendamientos de inmuebles, etc. Y finalmente, las personas físicas no residentes o personas jurídicas que no actuaran en nuestro país por sucursal, agencia o establecimiento podían obtener rentas que derivaran de la utilización conjunta de capital y trabajo.

#### **A) HECHOS GENERADORES INSTANTANEOS DEL IRIC**

Nuestra ley consideraba rentas gravadas por el impuesto las derivadas del provecho económico de ciertos bienes intangibles y de la prestación de ciertos servicios. La referencia a hechos generadores instantáneos refiere a su configuración puntual en el tiempo por oposición a la periodicidad del impuesto general. Se gravaba la renta bruta siendo la tasa en general del 30%.

En dicho caso se encontraban taxativamente:

##### a) Regalías

Las derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de marcas de fábrica o de comercio, de patentes, de modelos industriales o privilegios, de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y del arrendamiento, del uso, cesión de uso de

equipos industriales, comerciales o científicos, realizados a sujetos pasivos del IRIC anual, cualquiera sea el domicilio del beneficiario, salvo cuando se realice por un contribuyente de este impuesto (IRIC anual) domiciliado en el país.

b) Servicios técnicos

Las derivadas de remuneraciones de servicios técnicos prestados a los sujetos pasivos del IRIC anual por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior. Se entiende por remuneración de servicios técnicos las cantidades de cualquier clase pagadas o acreditadas por servicios prestados en los ámbitos de la gestión técnica, administración o asesoramiento de todo tipo. Dichas rentas estaban exentas en el caso de que se hallaran gravadas en el país del domicilio del titular y que no tuvieran crédito fiscal en dicho país, por el impuesto abonado en el país receptor de los servicios técnicos. La reglamentación establecía las condiciones en que operaría la exoneración.

c) Dividendos o utilidades

Dividendos o utilidades acreditados o pagados por los sujetos del IRIC anual a personas físicas o jurídicas del exterior, cuando se hallan gravadas en el país del domicilio del titular y exista crédito fiscal en el mismo por el impuesto abonado en la República. Cuando la persona jurídica del exterior no pueda hacer uso del referido crédito fiscal por haber obtenido renta fiscal negativa, la renta se considerará exenta.

d) Derechos de autor

Las derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas realizadas a sujetos pasivos de este impuesto por titulares domiciliados en el exterior.

El IRNR sustituye al IRIC instantáneo con criterios similares por ejemplo se respeta el criterio de la fuente. Se gravan las rentas provenientes de

actividades desarrolladas o derechos utilizados económicamente en el país.

Se consideran de fuente uruguaya, los servicios prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE vinculados con rentas comprendidas en el IRAE

Por otra parte, en la medida en que el IRNR grava una gama bastante amplia de rentas de fuente uruguaya obtenidas por no residentes, quedarán alcanzadas por este tributo rentas que anteriormente no tributan; por ejemplo, las rentas de arrendamientos de inmuebles obtenidas por personas físicas no se gravaban anteriormente debido a que no existía impuesto a las rentas de las personas físicas, y si el inmueble era propiedad de una persona jurídica del exterior, tampoco tributaba debido a que se estaba obteniendo una renta pura de capital no comprendida en el listado taxativo del IRIC instantáneo (otro tanto ocurre con los intereses de los préstamos del exterior).

Y las rentas que derivaban de la combinación de capital y trabajo (empresariales), anteriormente alcanzadas por IRIC instantáneo (se aplicaba la tasa de IRIC sobre los porcentajes previstos en el artículo 21 del Título 4 del TO 96 y artículo 118 del Decreto 840/988) se gravan actualmente con el IRAE por vía de retención.

## **7.2- LA TRIBUTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES A PARTIR DE LA REFORMA TRIBUTARIA**

### **7.2.1- DEFINICIÓN DE RESIDENTE/ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

Primeramente debe definirse cuándo estamos frente a un residente y cuándo frente a un no residente por una parte y cuándo frente a personas

jurídicas constituidas en el extranjero que no actúen en nuestro país por medio de un "establecimiento permanente".

El tributo aplicable a los residentes es el IRPF (ó IRAE en el caso de los establecimientos permanentes) y a los no residentes el IRNR. En lo que tiene que ver con las rentas de capital no existen diferencias significativas entre el IRNR y el IRPF (12% en ambos casos, sin mínimo no imponible, con las mismas deducciones para arrendamientos de inmuebles, etc.). Sin embargo sí existen diferencias en relación con las rentas del trabajo: el IRNR grava con el 12% proporcional a la totalidad de las rentas (sin MNI) mientras que en el IRPF se aplica MNI y las alícuotas, que van del 10% al 25%, se aplican por escalonamientos progresionales. En este sentido un caso peculiar está constituido por el personal extranjero en Zona Franca el que puede optar entre el IRNR y el IRPF (exclusivamente por las rentas del trabajo).

Como ya se comentó anteriormente a grandes rasgos puede decirse que residente será aquella persona que permanezca en nuestro territorio más de la mitad del año, existiendo la presunción relativa de residencia cuando el cónyuge y los hijos residen en nuestro país (se incluyen también aquellos nacionales con residencia en el extranjero pero cumpliendo misiones diplomáticas).

También en grandes líneas puede decirse que un "establecimiento permanente" es un lugar fijo de negocios en nuestro territorio (en este sentido podría asimilarse al concepto de "sucursal" que se aplicaba anteriormente).

### **7.2.2- RENTAS EMPRESARIALES**

Anteriormente, el artículo 21 del Título 4 y el decreto reglamentario del IRIC establecen diferentes porcentajes de renta neta ficta de fuente

uruguaya a los que, aplicando la alícuota de IRIC vigente (30%) se llegaba a la retención por este concepto.

El IRNR establece asimismo los porcentajes correspondientes a los diversos casos en que la normativa legal ha previsto que las personas del exterior puedan obtener rentas que deriven, al menos parcialmente, de la utilización conjunta de capital y trabajo en nuestro país. Sobre los referidos porcentajes a modo de ejemplo: 16.67% sobre las primas percibidas correspondientes a riesgo de incendio) habrá de aplicarse la alícuota del IRNR (12%) para determinar la retención por este concepto.

### **7.2.3- RENTAS PURAS**

Como lo expresamos anteriormente con respecto al IRNR sobre las rentas puras (de capital o de trabajo; pero siempre de fuente uruguaya) se ha establecido con criterios muy similares a los del IRPF. De hecho, en lo no previsto específicamente en el IRNR se regirá por lo establecido en el IRPF.

Como criterio general el IRNR gravará con el 12% las rentas de fuente uruguaya que las personas del exterior no residentes obtengan en nuestro país por todo concepto.

Aquí mismo pueden establecerse dos diferencias con la situación anterior. Por una parte se gravan exclusivamente rentas de fuente uruguaya (servicios técnicos prestados desde el exterior no están sujetos a retención de IRNR excepto que el destinatario de dichos servicios sea un contribuyente de IRAE). Por otra parte, se gravan rentas que anteriormente no estaban alcanzadas: los intereses de préstamos del exterior estarán sujetos a retención de IRNR al 12% (aplicando grossing-up en el caso de que la persona del exterior no quiera asumir el tributo).

En lo que tiene que ver con los dividendos o utilidades, anteriormente se encontraban sujetos a retención de IRIC instantáneo únicamente en el caso en que estuvieran gravados en el exterior y el beneficiario tuviera crédito fiscal por el impuesto abonado en nuestro país. Con la puesta en vigor de la reforma tributaria, los dividendos o utilidades no se encontrarán alcanzados por retención.

#### **7.2.4- MONTO IMPONIBLE - ALÍCUOTA - FORMA DE PAGO**

En principio el monto imponible está constituido por la contraprestación bruta, sin deducciones, a la que habrá que aplicarle la alícuota del 12% (el grossing-up en este caso se realizaría dividiendo entre 0,9).

Para el caso de las rentas de capital (rendimientos del capital e incrementos patrimoniales) se establecen los mismos criterios que en el IRPF como se comentó anteriormente.

A saber:

- se aplica el criterio de lo devengado
- se deducen los créditos incobrables (según lo que establezca la reglamentación)
- para los arrendamientos se pueden deducir los gastos de comisión por administración (e IVA), honorarios por la suscripción del contrato de arrendamiento (e IVA), Contribución Inmobiliaria, Impuesto de Primaria y subarrendamientos (en caso que corresponda).
- para el caso de rentas por incrementos patrimoniales derivadas de la venta de inmuebles el resultado se computará como la diferencia entre el precio de venta menos el ITP que corresponde al enajenante menos el valor fiscal del bien en cuestión. Este valor fiscal será el costo actualizado por IPC desde la adquisición hasta el momento de la venta (en el caso de

haberse incorporado mejoras se consideran únicamente aquellas que estén debidamente documentadas y la mano de obra por la que se haya realizado el aporte unificado de la Construcción; todo ajustado por IPC del mismo modo). Para el caso de inmuebles adquiridos antes del 1/1/2007 existe la opción de aplicar el criterio anterior o determinar la renta computable como el 15% del precio de venta.

No pueden compensarse resultados positivos con resultados negativos de diferentes categorías.

En la mayoría de los casos el tributo se aplicará por vía de retención. En efecto, los contribuyentes del IRAE que paguen o acrediten rentas empresariales y rentas del trabajo a personas del exterior han sido designados agentes de retención del IRNR. Por otra parte se facultó al Poder Ejecutivo a designar otros agentes de retención (por las rentas de capital por ejemplo).

# 08.

---

# IRNR: modelo español

---



## **8- IRNR: MODELO ESPAÑOL**

Primeramente nos interesa comunicar que seleccionamos este país para la comparación internacional porque consideramos que es un impuesto muy análogo al nuestro y ha servido como base a la hora de introducir el IRNR en Uruguay.

Al igual que en nuestro país el Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste.

Este impuesto se encuentra regulado en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR). En él se recoge de forma conjunta y homogénea el régimen tributario de las personas físicas y entidades no residentes por las rentas que obtengan en España.

La tributación por el IRNR significa tributar en España por las rentas de los no residentes, únicamente en cuanto se consideren obtenidas en dicho territorio. En cambio, los residentes deben tributar por el IRPF en España por toda su renta mundial, cualquiera que sea el lugar en el que se haya obtenido.

Consideramos que acá un diferencia muy importante con nuestro IRNR. Como se comentó anteriormente el IRNR grava únicamente las rentas obtenidas en territorio nacional, cabe destacar que este régimen aplicado al sistema de la territorialidad general uruguayo implica coherencia en cuanto a que solamente se grava la renta obtenida en territorio uruguayo sea por residentes (IRAE o IRPF) o por no residentes (IRNR).

El régimen español, así como el italiano, francés entre tantos otros gravan a sus residentes por renta mundial y a los no residentes por la renta obtenida en dichos territorios. Para solventar esta incoherencia se establecen los mecanismos de crédito fiscal respecto a los impuestos pagados en el exterior.

## **8.1- LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

En lo que respecta a la residencia de las personas físicas los criterios de determinación de la misma son los mismos que en nuestro país:

- a) Permanencia durante más de 183 días
- b) Centro de intereses económicos
- c) Residencia del cónyuge e hijos menores

## **8.2- LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS**

El Texto Refundido establece tres criterios de residencia, de tal forma que la entidad respectiva tendrá la consideración de residente en España si se cumple cualquiera de ellos. Estos criterios son:

- Que se hubiesen constituido conforme a la ley española.
- Que tengan su domicilio social en territorio español.
- Que tengan en territorio español la sede de la dirección efectiva.

Se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

Acá se da una pequeña diferencia con nuestro país ya que solamente se considera condición necesaria y suficiente la constitución de la entidad de acuerdo a las leyes nacionales, no existiendo los últimos dos criterios.

O sea que en el modelo español una entidad extranjera podrá pasar a ser residente solamente con establecer en España su domicilio social o sede de dirección efectiva.

### **8.3- RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL IRNR**

#### **Concepto de establecimiento permanente**

Se entenderá que una persona física o una entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español:

a) Cuando disponga en España, por cualquier título y de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que se realice toda o parte de la actividad.

b) Cuando actúe en España por medio de agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la entidad no residente, siempre que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En concreto, se consideran establecimientos permanentes las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de explotación o de extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses.

La definición de establecimiento permanente es muy análoga a la nuestra, obviamente difiere en lo que respecta a la duración de las obras la cual es de 3 meses en Uruguay, tema que ya fue discutido anteriormente.

Pero lo que nos interesa destacar en este punto es la forma de liquidar la renta obtenida por éstos.

A diferencia de nuestro país, este régimen español ha preferido que las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de sociedades del exterior quedaran gravados por el IRNR pero con la base imponible del impuesto equivalente al IRAE (el Impuesto sobre Sociedades) y con la alícuota aplicable al mismo.

O sea que en España el no residente va a tributar siempre el IRNR independientemente si actúa o no por medio de un establecimiento permanente.

#### **8.4- HECHO IMPONIBLE**

El hecho imponible del IRNR está constituido por la obtención de rentas en territorio español por personas, físicas o jurídicas, no residentes en España o entidades en régimen de atribución de rentas del artículo 38 del texto refundido.

#### **8.5- RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS: EMPRESARIALES Y PROFESIONALES**

Para la determinación de la base imponible en este país, a diferencia del nuestro en el cual la norma no hace mención alguna, se da en que se admite la deducción de ciertos gastos. Concretamente, el artículo 24.2 admite la deducción de los siguientes gastos:

- I. Gastos de personal: sueldos, salarios y cargas sociales del personal desplazado a España o contratado en territorio español, empleado directamente en el desarrollo de las actividades o explotaciones económicas, siempre que se justifique o garantice debidamente el ingreso del impuesto que proceda o de los pagos a cuenta correspondientes a los rendimientos del trabajo satisfechos.

- II. Gastos de aprovisionamiento de materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español. Cuando los materiales no hayan sido adquiridos en el territorio español, serán deducibles por el importe declarado a efectos de la liquidación de derechos arancelarios o del IVA.
- III. Suministros.

El tipo de gravamen que soportan estas actividades es el general del 25%. Por otra parte, los contribuyentes que realicen este tipo de actividades económicas sin establecimiento permanente están obligados a llevar los registros de ingresos y gastos que reglamentariamente se establezcan (artículo 5 del Real Decreto 326/1999 del Reglamento del IRNR).

### **::: Ejemplo:::**

Una entidad residente fuera del territorio español presta unos servicios de asistencia técnica en España percibiendo 500.000 euros. Para la prestación de este servicio contrató personal en España, lo que le supuso un gasto de 150.000 euros, adquirió materiales por valor de 140.000 euros y pagó en concepto de suministros (electricidad) 10.000 euros. Asimismo, satisfizo 40.000 euros a personal que desde su lugar de residencia intervino en estos trabajos. ¿Tributación?

La sociedad no residente podrá deducirse los gastos de aprovisionamiento (140.000 €), los gastos de personal contratado en España (150.000 €) y los suministros (10.000 €). Los gastos soportados por el personal proveniente del lugar de residencia de la sociedad no serán deducibles.

En consecuencia:

Ingresos	500.000
Gastos de personal	(150.000)
Gastos de aprovisionamiento	(140.000)
Suministros (electricidad)	(10.000)
Base imponible	200.000
Tipo de gravamen	25%
Cuota íntegra	50.000

## **8.6- LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO:**

En este punto nos parece importante considerar que en el análogo impuesto español, se establece que quedan gravadas por el IRNR las prestaciones de servicios independientes cuando las mismas sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo.

En definitiva se recoge el criterio de sujeción al IRNR español exclusivamente de los servicios utilizados en territorio español. Cuando un servicio se presta en España pero su utilización o aprovechamiento se produce en el exterior, entonces no queda sujeto al IRNR. Cabe acotar que desde el año 2003, el supuesto de sujeción basado en la utilización española de la prestación perdió sus efectos absolutos, ya que si la prestación recibida solo sirve “parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español”, la sujeción se limitará a las rentas

derivadas de la parte de la prestación que sirva a dichas actividades, sin extenderse más allá (antes de 2003, una utilización parcial de la prestación provocaba la sujeción integral de la renta obtenida).

Por último, los trabajadores no residentes que trabajen en territorio español, su base imponible estará formada por la cuantía íntegra devengada sin deducción de gasto alguno y el tipo de gravamen será el general del 25%. Como excepción, los trabajadores no residentes de temporada serán gravados al tipo del 2%.

## **8.7- RENDIMIENTOS DE CAPITAL**

Con relación a los rendimientos mobiliarios, el Derecho español recoge en la Ley del IRNR una definición amplia de canon ya que establece que tienen la consideración de tales las cantidades pagadas por el uso o cesión de uso de:

- a) derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas en las películas cinematográficas.
- b) Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.
- c) Derechos sobre programas informáticos.
- d) Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
- e) Derechos personales susceptibles de cesión tales como los derechos de imagen.
- f) Cualquier derecho similar a los anteriores.

La relación antes mencionada omite toda referencia a las rentas derivadas de la cesión de bienes de equipos industriales, comerciales, etc. Así como a la asistencia técnica.

Como se comentó anteriormente los cánones quedarían incluidos dentro de los rendimientos del capital mobiliario y la asistencia técnica dentro de los rendimientos del trabajo, y más precisamente dentro del trabajo independiente.

En España se distingue entre el concepto de Know-how y el de asistencia técnica. El Know-how es el conjunto no divulgado (secreto) de informaciones técnicas, patentables o no, necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones de un producto o de un procedimiento; procediendo de la experiencia, el Know-how es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento del progreso tecnológico. Esta definición coincide sustancialmente con la dada en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE.

En nuestro derecho la definición antes mencionada de canon establecida en la Ley del IRIC incluye un concepto que se considera como análogo al Know-how que es el de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

La Dirección General de Tributos española establece en una poco aclaratoria resolución<sup>53</sup> que: “tratándose de asistencia técnica quien la presta se obliga a dar el consejo técnico necesario y garantiza el resultado: presta un servicio en el contexto de la aplicación de una determinada tecnología. En el Know-how el cedente suministra los informes, especificaciones, etc. sobre un proceso industrial específico, pero sin intervenir en la aplicación de las fórmulas, ni garantizar resultados; esto es, en el contrato de Know-how la finalidad es la utilización posterior por el beneficiario de los conocimientos transmitidos.

---

<sup>53</sup> Resolución de La Dirección General de Tributos de fecha 21 de mayo de 1987.

En nuestro Derecho el Know-how quedará incluido en general en el concepto de canon.

Con respecto a los rendimientos del capital inmobiliario en el caso español la tributación y la consideración de existencia o no de un establecimiento permanente del no residente, difiere dependiendo de la clase de explotación de bien inmueble de que se trate.

Así, se puede distinguir en el mismo:

- a) Explotación agraria, forestal o pecuaria. Cuando el contribuyente no residente posee una explotación de este tipo sobre un inmueble rural, o cualquier otro tipo de explotación o extracción de recursos naturales, se entiende que opera en España a través de un establecimiento permanente, siéndole igualmente de aplicación el IRNR, pues a diferencia de la norma uruguaya, como ya lo comentamos el mismo se aplica tanto para los contribuyentes con o sin establecimiento permanente.
  
- b) Explotación de inmuebles de naturaleza urbana. A diferencia de las explotaciones agrarias, en este caso no se entiende necesariamente que las rentas de la explotación se obtienen mediante un establecimiento permanente. Para que tal base fija de negocios exista es necesario que se den los siguientes requisitos: local exclusivamente dedicado a la actividad y trabajador con contrato laboral a jornada completa. Si no se dan tales circunstancias, pero se desarrolla la actividad económica, las rentas se considerarán obtenidas sin establecimiento permanente.

A su vez la norma española del IRNR establece que las ganancias patrimoniales derivadas en la transmisión de acciones o participaciones en entidades no residentes, cuyo activo este constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español, están sometidos al IRNR. Otro tanto acontece con las plusvalías de acciones de entidades no residentes que otorguen al accionista asimismo no residente el disfrute de un inmueble situado en España.

Nuestros tratados con Alemania o Hungría no recogen esta cláusula por lo que las acciones son tratadas de igual forma tanto si su activo principal son inmuebles o no. La legislación de nuestro IRNR sigue en este sentido los tratados referidos. Alemania normalmente no incluye en sus tratados la cláusula de excepción del IRNR español que mencionábamos previamente, a pesar de que la misma es recogida en el modelo de convenio de la OCDE.

## **8.8- CUOTA DE GRAVAMEN: TIPO DE GRAVAMEN**

También las alícuotas son muy distintas, los tipos de gravamen que establece el artículo 25 son los siguientes:

- Con carácter general, el 25%.
- Las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, serán gravadas de acuerdo con la escala de tasas progresivas (8,00; 30,00; 40,00)
- Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas

derivadas de los Tratados Internacionales en los que España sea parte, se gravarán al 8%.

- Cuando se trate de rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, el 1,5%.
- El 4% en el caso de entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español.
- En el caso de ganancias patrimoniales, el 35%.
- El 15% cuando se trate de:

a') Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad.

b') Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

c') Las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o el patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.

- El 2% para los rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada.

Como consecuencia de la aplicación del tipo de gravamen sobre la base imponible se determinará la cuota tributaria de la que sólo podrán deducirse:

a) Las deducciones por donativos.

b) Las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

# 09.

---

# Conclusiones

---



## **9 - CONCLUSIONES**

Después de haber realizado el análisis teórico de la normativa que regula al IRNR y teniendo en cuenta lo expresado en las entrevistas por los representantes políticos de los distintos partidos e integrantes del gobierno y luego de haberse completado el primer año entero de su implantación creemos que nos encontramos en condiciones de analizar críticamente dicho impuesto.

### **9.1- INCONSISTENCIA DE UNOS DE LOS PRINCIPALES OBJETIVOS DE LA REFORMA: EQUIDAD**

Si bien uno de los objetivos buscados por esta Reforma como lo expresamos al comienzo del presente trabajo, es la equidad, lograda en parte con la eliminación de exoneraciones parciales, creemos que la aplicación de la misma tasa sobre distintas rentas contradice este objetivo.

En los distintos hechos generadores del IRNR, se registra "un tratamiento igual de rentas distintas", en virtud de que la propia configuración del IRNR, en todos los casos, "no tiene ningún (monto) mínimo" que las diferencie según niveles de ingreso.

Por lo tanto se encuentran igualmente gravadas a la tasa del 12% tanto las rentas que obtiene un empresario, las que obtiene un trabajador, como las que obtiene un retirado poseedor de varios inmuebles.

Consideramos que esa desigualdad "se podría corregir estableciendo (montos) mínimos no imposables" a la aplicación del citado tributo. "O tal vez creando tasas diferenciales en la estructura del impuesto", aludiendo a la eventual aplicación de descuentos porcentualmente diferenciados

que "pueden ser aplicados individual o colectivamente". Estas son solo posibles ideas, para cambiar parcialmente el IRNR.

## **9.2- IMPACTO EN LA ECONOMIA**

Acá nos interesa tratar dos temas que consideramos muy importantes:

- Por un lado surgen de las entrevista que realizamos a empresas que contratan trabajadores o empresas extranjeras; que la mayoría de éstas empresas nacionales son las que soportan la carga de dicho impuesto porque estos trabajadores –en su mayoría- se traslada a trabajar a nuestro país por un monto líquido y no nominal, teniendo que agregar las empresas nacionales un impuesto más en su liquidación. Esto trajo como consecuencia una reducción en la contratación de servicios extranjeros por parte de algunas empresas y/o un aumento en los aportes.
- Otro tema que nos pareció importante es la repercusión que el IRNR ha tenido en la economía mundial básicamente en la captación de depósitos de no residentes por parte de nuestro sistema financiero. No obstante, los bancos de Uruguay han venido registrando un constante incremento en materia de depósitos de no residentes, casi en su totalidad desde la República Argentina.

Los datos del mes de mayo del corriente año proporcionados por el Banco Central muestran que los depósitos de no residentes se ubicaron al finalizar el quinto mes del año en US\$ 2.699 millones, contra US\$ 2.636 millones de abril y US\$ 1.963 millones de mayo de 2008.

Eso significa que en el último año móvil finalizado en mayo las colocaciones de no residentes se han incrementado en US\$ 736 millones o 37%.

A nivel general los depósitos cerraron el pasado mes de mayo en US\$ 13.805 millones, con un incremento de US\$ 353 millones en comparación con los datos de abril (US\$ 13.452 millones).

Si la comparación se realiza con igual mes de 2008, el incremento es de casi US\$ 2.000 millones (US\$ 1.954 millones), ya que en el mes referido los depósitos de privados en la banca llegaban a US\$ 11.851 millones.

En el cierre de mayo se observa que los depósitos de residentes (en moneda extranjera) se ubican en US\$ 8.817 millones, con un incremento de US\$ 268 millones en referencia a abril. Por otra parte, los depósitos de no residentes pasaron de US\$ 2.636 millones a US\$ 2.699 millones.

No obstante el incremento, la preferencia sigue siendo de depósitos a la vista (ya sea en caja de ahorro o cuenta corriente).

En los bancos estatales (Banco República) las colocaciones llegaron en mayo a US\$ 5.785 millones, con un incremento de US\$ 94 millones con respecto a abril. En los bancos privados el cierre de mayo fue a US\$ 7.931 millones, con una suba de US\$ 253 millones con respecto al mes anterior.

Analizada la situación luego de la reforma tributaria podemos concluir que dicho impuesto no ha repercutido en forma negativa en nuestro sistema financiero ya que los depósitos de los no residentes han aumentado en forma importante en nuestro país.

### **9.3- PARAISO FISCAL**

Otro tema que nos pareció importante mencionar por la importancia que ha tenido en los últimos meses en Uruguay, es el de paraíso fiscal.

Si bien no es el objetivo de este trabajo abordar sobre este tema, la importancia que ha tenido en él el IRNR nos hace imposible pasarlo por alto.

A grandes rasgos podemos afirmar que un paraíso fiscal es un territorio o Estado que se caracteriza por aplicar un régimen tributario especialmente favorable a los ciudadanos y empresas no residentes, que se domicilien a efectos legales en el mismo. Típicamente estas ventajas consisten en una exención total o una reducción muy significativa en el pago de los principales impuestos.

Por su parte, la OCDE se basa en cuatro criterios para definir un paraíso fiscal: impuestos insignificantes o inexistentes, ausencia de transparencia en el régimen fiscal, carencia de intercambio de información fiscal con otros estados y el hecho de atraer a empresas “tapadera” que desempeñan una actividad ficticia.

Dicha organización incluyó a Uruguay en una lista “negra” de paraísos fiscales, lo que fue rechazado por el gobierno

### **URUGUAY NO CUMPLE CONDICIONES PARA SER PARAÍSO FISCAL**

A partir de la Reforma Tributaria del año 2007, Uruguay claramente no es un paraíso fiscal; con el anterior sistema sí podía llegar a ser considerado como tal.

El nuevo sistema tributario incorporó dos modificaciones esenciales, por un lado la aplicación generalizada de una tasa del 25% por concepto de Impuesto a la Renta de las Actividades Empresariales, lo que de ningún modo puede considerarse renta nula o baja, que justifique que alguien venga a desarrollar una actividad a nuestro país para evadir impuestos. La otra modificación sustancial que incorpora el nuevo régimen es la aplicación del IRNR, un impuesto del 12% sobre las rentas del capital. Ese 12% es bruto, no permite deducciones ni ajustes por inflación, con lo cual, en los hechos, la tasa efectiva es mucho mayor. Notoriamente eso hace que Uruguay, desde el punto de vista conceptual, no pueda ser considerado un paraíso fiscal.

Por su parte, el Ministro de Economía y Finanzas, Álvaro García, envió una carta al secretario general de la Organización, Ángel Gurría, en la que le informaba la decisión de nuestro Gobierno respecto a los estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información fiscal.

El compromiso del Ministro permite retirar a nuestro país de la lista que la Organización había publicado, a instancias de los líderes del G20, de los países que no respetan los estándares internacionales de intercambio de información financiera con objetivos fiscales. Además de Uruguay, en esa lista estaban Costa Rica, Malasia y Filipinas.

Posteriormente la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) anunció que retiraría a Uruguay de su lista negra de paraísos fiscales después de que las autoridades de Montevideo se comprometiesen a aceptar las normas en este ámbito.

#### **9.4- RECAUDACIÓN DEL IRNR 2007-2008**

Según los datos brindados por el boletín informativo 2008 que expide la D.G.I en cuanto a la recaudación del IRNR, podemos afirmar que dicho impuesto está vigente desde julio de 2007, de manera que en ese año registró 5 meses completos de recaudación por un valor de 349 millones de pesos (0,3% de la recaudación total anual). En 2008 en cambio, se recaudó este impuesto durante todo al año, registrando un valor de 1.025 millones de pesos (0,84% de la recaudación total anual). Dichos valores no son comparables entre sí.

Cuadro 2. Variación de la estructura de recaudación 2007 - 2008			
Principales impuestos			
Impuesto	Participación en la recaudación total de 2007	Variación real de la recaudación 2007 - 2008	Participación en la recaudación total de 2008
IVA	57,29%	8,6%	55,18%
IRAE - IRIC	11,68%	34,3%	13,91%
IMESI	11,93%	-14,0%	9,10%
Impuesto al Patrimonio	5,11%	20,8%	5,47%
IRPF	4,81%	188,9%	11,47%
IASS	0,00%	-	0,54%
IRNR	0,35%	172,3%	0,84%
IMEBA (y adicionales)	1,39%	-12,7%	1,07%
Derogados	4,81%	-91,4%	0,37%
Resto	2,64%	-12,1%	2,06%
Total	100,00%	12,8%	100,00%

Fuente: elaborado con base en datos de DGI e INE

Algunas de las rentas comprendidas en el IRIC instantáneo pasaron, en el Nuevo Sistema Tributario, a estar comprendidas en el IRNR. Por este motivo, para lograr una comparación homogénea entre la recaudación del 2007 y la del 2008 por concepto de estas rentas, es pertinente comparar la recaudación total de IRIC instantáneo e IRNR en cada año. El total de IRIC instantáneo e IRNR recaudado en el año 2007 fue de 801 millones de pesos, mientras que en el año 2008 fue de 1.157 millones de pesos. El incremento real de recaudación por ambos conceptos en el período analizado fue de 33,86% y la participación de ambos conceptos pasa de un 0,8% en el año 2007 a un 0,94% en el año 2008.

En lo referente a los cambios en la normativa que afectaron la recaudación en 2008, la Ley 18.314 del 04 de julio de 2008 elimina el cómputo de las pasividades para la determinación del IRNR. Esta modificación a la reglamentación original del impuesto implicó una pérdida en la recaudación anual del mismo de un 4%.

#### **9.4.1- Valuación de los cambios normativos que afectaron a la recaudación de 2008**

Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social. Las jubilaciones y pensiones están gravadas con este impuesto desde el 1 de julio de 2008. Se considera ganancia de recaudación al total de la recaudación obtenida durante este año ya que en el año de comparación, la misma fue cero. Los 642 millones recaudados implicaron una pérdida de 940 millones de pesos de IRPF y de 41 millones de pesos de IRNR, por lo que el saldo neto de la introducción de este impuesto fue negativo.

#### **9.4.2- Los efectos del Nuevo Sistema Tributario en la recaudación de 2008**

En esta sección se describe la importancia para la recaudación del conjunto de modificaciones normativas dispuesto por la Ley 18.083 y sus reglamentaciones, que establecieron el Nuevo Sistema Tributario (NST) vigente a partir del 1 de julio de 2007. Esta descripción se basa en un análisis de las pérdidas y ganancias de recaudación asociadas a las distintas modificaciones normativas. En la presente sección, se muestra cuánto se hubiera recaudado en ausencia del NST, es decir, bajo la hipótesis de que el STA hubiera estado vigente durante todo el año 2008, y se establece la comparación con la recaudación efectivamente observada.

Si observamos la recaudación del IRNR versus la recaudación que se hubiera obtenido en ausencia de éste y presencia del antiguo IRIC instantáneo podemos concluir que aunque la tasa que se aplica es considerablemente más baja (12% IRNR), la recaudación obtenida durante 2008 es considerada en su totalidad una ganancia fiscal, en tanto se trata de un impuesto inexistente en el STA.

## 9.5- CONSIDERACIONES FINALES

Luego de analizar estos puntos podemos concluir que a nuestro juicio la introducción del IRNR ha tenido tanto aspectos positivos como negativos muy importantes.

Entre los aspectos positivos podemos citar como lo hicimos unos puntos más arriba el aumento de los depósitos en el sector financiero de nuestro país, la exclusión de la lista negra de paraísos fiscales, un monto considerable de ingresos que anteriormente no eran alcanzados lo cual favorece la redistribución del ingreso, lo cuál en forma “teórica” impacta en forma positiva y favorece al crecimiento de la economía del país.

Conjuntamente con estos cambios se han producido otros que si bien no son tan significativos tienen su grado de importancia, como ser un mejoramiento de la Administración tributaria ya que con el advenimiento de la Reforma Tributaria, se profundizó el proceso de reestructuración de la Administración que implicó cambios a nivel informático, capacitación y contratación de funcionarios, forma de comunicarse con los contribuyentes, intercambio de información con otros entes como ser el B.P.S, entre otros.

Por otro lado vemos un aumento en la designación de determinadas empresas, en general las del sector CEDE y Grandes contribuyentes, responsables por las retenciones a contribuyentes más difíciles de controlar por parte de la D.G.I., esto de alguna forma aumenta el costo de dichas empresas.

Como aspectos negativos básicamente podemos nombrar primeramente nuestro desacuerdo de gravar con una tasa única rentas totalmente distintas.

Otro punto importante a considerar es que el impuesto es retenido siempre que se genere un ingreso gravado por éste no teniendo en

cuenta la situación del contribuyente en su país de origen pudiendo provocar casos de doble imposición ya que la ley del IRNR no establece mecanismos para evitar situaciones de doble imposición de la persona física no residente, prestadora de servicios personales fuera de la relación de dependencia, ni de la entidad no residente que combine capital y trabajo para prestación de servicios desde el exterior.

También como resultado de nuestra investigación pudimos constatar un bajo grado de información sobre la introducción de dicho impuesto en la población y en las empresas; aún después de la importante campaña de difusión que realizó la Administración; aumentaron las consultas a ésta sobretodo por parte de las empresas tanto locales como extranjeras.

Y por último nos gustaría referirnos a los constantes cambios que ha habido en la normativa en general una vez entrada en vigencia la Reforma, esto provoca incertidumbre y dificultad por parte de los agentes económicos involucrados para adaptarse al cambio.

O sea que en definitiva este impuesto trae **consecuencias insignificantes** para los no residentes ya que la mayoría de los no residentes que poseen inmuebles para alquilar o que realizan depósitos en instituciones financieras de nuestro país tienen un alto poder adquisitivo suficiente como para cubrir el nuevo gravamen por dichos ingresos.

**Consecuencias positivas** para la recaudación impositiva, ya que como surge de los datos brindados por la D.G.I ha habido un aumento importante en la recaudación por dicho impuesto. Sería interesante conocer el desglose en la recaudación de este impuesto.

Y **consecuencias negativas** para las empresas nacionales porque en la “práctica” la mayoría se hace cargo de este impuesto al contratar extranjeros y un aumento de costos tanto administrativos como

financieros debido a que muchas han sido designadas sujetos pasivos responsables por dicho impuesto.

# 10.

---

# Fuentes de información

---



## **10- FUENTES DE INFORMACIÓN**

### **Normas Legales**

- Código Rural
- Código tributario Uruguayo
- Ley 15.921 de 17 de diciembre de 1987
- Ley 16.004 de 28 de noviembre de 1988
- Ley 16.060 de 4 de septiembre de 1989
- Ley 17.202 de 24 de septiembre de 1999
- Ley 17.703 de 27 de octubre de 2003
- Ley 18.314 de 4 de julio de 2008
- Resolución Nº 662/007 de 29 de junio de 2007
- Título 4: Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas
- Título 4: Impuesto a la Renta de Industria y Comercio
- Título 7: Impuesto a la Renta de las Personas Físicas
- Título 8: Impuesto a las Rentas de los No Residentes

### **Decretos del Poder Ejecutivo**

- Decreto 148/007
- Decreto 149/007
- Decreto 150/007
- Decreto 840/988
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (España)

## **Textos consultados**

- Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Cuatrecasas. Editorial Aranzadi. Navarra, 2003.
- JARACH, Dino. "El hecho imponible" Teoría general del Derecho Tributario sustantivo. Tercera Edición. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 1996
- Dr. PLÁ RODRÍGUEZ, Américo. El salario en el Uruguay, su régimen jurídico, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Montevideo, 1956
- Cr. ROSSETO, Jorge. El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio. Montevideo, 1975
- DR. VALDÉS COSTA, Ramón y otros. Código Tributario Comentado y Anotado. 5ta. Edición. FCU, 2002.
- VILLEGAS, H. B. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 8º Edición. Ed. Astrea. Buenos Aires, 2002

## **Revistas, publicaciones de prensa, boletines**

- ABADI, Félix; BORDOLLI, José Carlos: "Análisis crítico de la imposición a las rentas de empresas y de personas físicas en el proyecto de reforma tributaria". En: Revista Tributaria N° 195. Montevideo: Rosgal S.A. 2006
- ACOSTA, Milagros: "Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR)". En: Revista Tributaria N° 209. Montevideo: Rosgal S.A. 2009
- D'ANGELO, Pablo: "Análisis del texto proyecto uruguayo del nuevo IRNR y comparativo parcial con el modelo español". En: Revista Tributaria N° 193. Montevideo: Rosgal S.A. 2006

- ERMOGLIO, Enrique. El establecimiento permanente en el proyecto de Reforma Tributaria. Revista Tributaria nº 196. Montevideo: Rosgal S.A. 2007
- FRASCHINI, Juan Ignacio: “La incorporación del principio de residencia fiscal en el sistema tributario uruguayo”. En: Revista Tributario Nº 193. Montevideo: Rosgal S.A. 2006
- SUJANV, Victor: “Impuesto a la Renta de las Personas Físicas: las rentas del trabajo”. En: Revista Tributaria Nº187. Montevideo: Rosgal S.A. 2005
- SUPLEMENTO CENYT MERCOSUR NEWS
- SUPLEMENTO ECONOMÍA Y MERCADO

## **Paginas Web**

- [www.aeat.es](http://www.aeat.es)
- [www.bcu.gub.uy](http://www.bcu.gub.uy)
- [www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy)
- [www.deloitte.com.uy](http://www.deloitte.com.uy)
- [www.derechocomercial.edu.uy](http://www.derechocomercial.edu.uy)
- [www.iuet.com.uy](http://www.iuet.com.uy)
- [www.kpmg.com.uy](http://www.kpmg.com.uy)
- [www.meh.es](http://www.meh.es)
- [www.parlamento.gub.uy](http://www.parlamento.gub.uy)
- [www.pwc.com.uy](http://www.pwc.com.uy)
- [www.uruguayavanza.gub.uy](http://www.uruguayavanza.gub.uy)
- [www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org)

# 11.

---

# Anexos

---



## **11 - ANEXOS**

### **11.1- ESTUDIO DE OPINIONES**



**ENTREVISTA A PABLO MIERES CANDIDATO  
PRESIDENCIAL POR EL PARTIDO INDEPENDIENTE  
MONTEVIDEO, 15 DE JUNIO DE 2009**

**1. Desde su partido, ¿que opinión le merece en líneas generales la reforma tributaria?**

NO ESTAMOS DE ACUERDO, CREEMOS QUE ESTA REFORMA CASTIGA LAS RENTAS PROVENIENTES DEL TRABAJO Y REDUCE LA TRIBUTACION DE LAS RENTAS EMPRESARIALES O DE OTRO ORIGEN.

NO COMPARTIMOS EL PISO DEL MINIMO NO IMPONIBLE DEL IRPF QUE DEBERIA SER MAS ALTO.

CREEMOS QUE DEBERIAN TENERSE EN CUENTA MAS DEDUCCIONES Y SOBRETUDO TENER EN CUENTA EL TAMAÑO DEL NUCLEO FAMILIAR.

HEMOS PRESENTADO UN PROYECTO DE LEY ALTERNATIVO.

NOSOTROS NO ESTAMOS EN CONTRA DEL IRPF SINO DE ESTE IRPF QUE TIENE UNA FINALIDAD RECAUDATORIA LISA Y LLANA.

NO COMPARTIMOS LAS POSICIONES DE OTROS CANDIDATOS DE LOS PARTIDOS TRADICIONALES QUE LE MIENTEN A LA GENTE

DICIENDOLES QUE VAN A DEROGAR EL IRPF, COSA QUE EN LAS CONDICIONES EN QUE ESTARÁ EL PAÍS EL AÑO PRÓXIMO SERA IMPOSIBLE DE ASUMIR.

**2. ¿Esta de acuerdo con la introducción del IRNR?**

LA DECISION ES MAS DE FONDO Y TIENE QUE VER CON ASUMIR UNA CONCEPCION DE GRAVAR LA RENTA A NIVEL UNIVERSAL. NO FUE LA OPCION DE ESTE GOBIERNO.

HAY QUE TENER MUCHO CUIDADO CON LA INTRODUCCION DE ESTA MEDIDA PORQUE PUEDE GENERAR IMPACTOS EN LA ECONOMIA, PUESTO QUE UN GRAVAMEN DE LOS NO RESIDENTES PUEDE REPRESENTAR CASI CON SEGURIDAD UNA PERDIDA MUY SIGNIFICATIVA DE LOS DEPOSITOS QUE CAPTA NUESTRO SISTEMA FINANCIERO.

**3. ¿Considera que es un impuesto coherente con los demás existentes en nuestro país?**

CREO QUE NO ES COHERENTE PORQUE IMPACTA EN FORMA INJUSTA SOBRE LAS RENTAS SALARIALES. COMO SIEMPRE SE BUSCA GRAVAR AQUELLOS INGRESOS QUE SON MÁS FACILMENTE GRAVABLES.

**4. Que opinión le merece los extranjeros que prestan sus servicios en Uruguay, ¿están debidamente gravadas sus actividades con dicho impuesto?**

ACA VOLVEMOS A TENER UN PROBLEMA DE FONDO VINCULADO CON LA CONCEPCION QUE SE ADOPTE.

SI OPTAMOS POR GRAVAR LAS RENTAS EN TODAS PARTES DEL MUNDO EL GRAVAMEN A LOS EXTRANJEROS QUE PRESTAN SERVICIOS EN NUESTRO PAIS, ESTOS GRAVAMENES PUEDEN SER DEDUCIDOS DE LOS IMPUESTOS QUE SE PAGAN EN EL PAIS DE ORIGEN.

EN LAS ACTUALES CIRCUNSTANCIAS, LOS EXTRANJEROS QUE PRESTAN SERVICIOS EN NUESTRO PAIS NO PUEDEN DESCONTAR ESOS PAGOS EN SU PROPIO PAIS. PERO ESO ES COHERENTE CON EL HECHO DE QUE EL IMPUESTO A LA RENTA MANTIENE SU TERRITORIALIDAD.

**5. Por último, ¿cuáles son sus propuestas sobre este tema en caso de ganar las elecciones?**

EL DIPUTADO IVAN POSADA PRESENTO EN EL PARLAMENTO UN PROYECTO DE LEY QUE REFORMA LA REFORMA TRIBUTARIA.

DICHO PROYECTO QUE ESTA A DISPOSICIÓN DEL PÚBLICO EN LA PÁGINA WEB DE NUESTRO PARTIDO, PLANTEA UNA REFORMA QUE ES ESPECÍFICA DEL IRPF, EN FORMA RESUMIDA:

EN PRIMER LUGAR, PROPONEMOS MODIFICAR EL ARTÍCULO 2º DEL TÍTULO 7 (IRPF) A EFECTOS DE EXCLUIR DEL HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO A LAS JUBILACIONES, PENSIONES Y PRESTACIONES DE PASIVIDAD DE SIMILAR NATURALEZA.

EN SEGUNDO LUGAR, PROPONEMOS MODIFICAR EL ARTÍCULO 5º, A EFECTOS DE INCORPORAR AL NÚCLEO FAMILIAR COMO CONTRIBUYENTE, DEJANDO ABIERTA LA OPCIÓN DE LIQUIDAR EL TRIBUTO, A NIVEL INDIVIDUAL O POR NÚCLEO FAMILIAR.

EN TERCER LUGAR, PLANTEAMOS LA EXONERACIÓN DE LAS RENTAS DE CAPITAL PROVENIENTES DE: A) DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES DE INTERMEDIACIÓN FINANCIERA, B) COMPONENTE AHORRO DE LOS SEGUROS DE VIDA Y RETIRO, C)

OBLIGACIONES Y OTROS TÍTULOS DE DEUDA, EMITIDOS MEDIANTE SUSCRIPCIÓN PÚBLICA Y QUE TENGAN COTIZACIÓN EN ALGÚN MERCADO DE CAPITAL, D) LAS ENAJENACIONES DE TÍTULOS DE DEUDA, PÚBLICA O PRIVADA, A CONDICIÓN DE QUE COTICEN EN ALGÚN MERCADO DE CAPITAL.

EN CUARTO LUGAR, SE PLANTEA MODIFICAR LA ESCALA DE RENTAS.

EN QUINTO LUGAR, PARA QUE CADA FAMILIA TRIBUTE EN FUNCIÓN DE SU CAPACIDAD CONTRIBUTIVA SE PREVÉN UNA SERIE DE DEDUCCIONES, ES DECIR, LOS GASTOS NECESARIOS EN QUE INCURRE CADA HOGAR PARA CONSERVAR Y MANTENER SU NIVEL DE INGRESOS.

CREEMOS QUE NUESTRO PAÍS NECESITA ENCONTRAR EN LOS GRANDES TEMAS NACIONALES UNA AMPLIA BASE DE ACUERDOS POLÍTICOS QUE PERMITAN CONSTRUIR VERDADERAS POLÍTICAS DE ESTADO. EL SISTEMA TRIBUTARIO ES UNO DE ESOS GRANDES TEMAS. EL PARTIDO INDEPENDIENTE ASPIRA A QUE EL PRESENTE PROYECTO DE LEY SEA UNA BASE DE ENTENDIMIENTO. COMO TAL SE LA PLANTEAMOS AL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA Y AL RESTO DEL SISTEMA POLÍTICO. SIN OTRO AFÁN QUE CONTRIBUIR A LA PÚBLICA FELICIDAD.



**ENTREVISTA AL VICEPRESIDENTE DE LA REPÚBLICA  
RODOLFO NIN NOVOA (FRENTE AMPLIO)  
MONTEVIDEO, 20 DE JUNIO DE 2009**

**1- Desde su partido, ¿que opinión le merece en líneas generales la reforma tributaria?**

LA REFORMA TRIBUTARIA HA SIDO MUY BENEFICIOSA PARA LA MAYOR PARTE DE LOS TRABAJADORES URUGUAYOS, EL 80% DE LOS TRABAJADORES PAGAN MENOS O IGUAL QUE LO QUE PAGABAN CON EL IRP; Y HOY EL IRPF QUE INCLUYE TODAS LAS RENTAS QUE TIENE UNA PERSONA HACE QUE LA CARGA SE DISTRIBUYA MAS EQUITATIVAMENTE, AQUELLOS QUE TIENEN MÁS, TIENEN MÁS CARGA Y AQUELLOS QUE GANAN MENOS PAGAN MENOS Y CON ESO HEMOS IDO AVANZANDO DE UNA MANERA MUY IMPORTANTE Y ESPERAMOS SEGUIR PERFECCIONANDO EL SISTEMA PORQUE NO HAY POSIBILIDAD DE DESARROLLO SI UN PAÍS NO TIENE UNA BUENA FISCALIDAD. LAS TASAS DEL URUGUAY NO SON TASAS ALTAS, SON DEL 25% COMO MÁXIMO, LOS PAÍSES DESARROLLADOS TIENEN TASAS DEL 50%, ES CIERTO QUE LOS SUELDOS TIENEN OTROS INGRESOS PERO LE SACAN EL 50%, LA MITAD PARA IMPUESTOS Y CON ESO SE FINANCIAN OBRAS DE CARÁCTER GENERAL.

ASI QUE LO QUE NOSOTROS DECIMOS ES QUE HA SIDO MUY BENEFICIOSA PRINCIPALMENTE PARA LOS TRABAJADORES, ADEMAS HEMOS INCORPORADO OTRAS RENTAS QUE TAMBIEN HACEN EQUITATIVA LA CARGA, POR EJEMPLO AQUELLAS PERSONAS QUE TENIAN MUCHAS CASAS Y LAS ALQUILABAN OBTENIAN INGRESOS Y NO PAGABAN IMPUESTOS SOLO LOS CORRESPONDIENTES A LA CONTRIBUCION INMOBILIARIA Y EL IMPUESTO AL PATRIMONIO, HOY PAGAN POR ESE INGRESO, AQUELLAS PERSONAS QUE TENIAN RENTAS FINANCIERAS TAMPOCO PAGABAN, HOY SI PAGAN POR ESE INGRESO; ENTONCES CUANDO SE EMPIEZA A DISTRIBUIR MEJOR LA CARGA SE PUEDE TAMBIEN BAJAR UN POCO PERO TODO TIENE UN LIMITE PORQUE LOS PAISES TIENEN QUE TENER UNA BUENA FISCALIDAD SI QUEREMOS SALIR CON POLITICAS DE CARÁCTER GENERAL, LOS PAISES QUE TIENEN UNA MALA FISCALIDAD COMO PARAGUAY QUE TIENE UN 11% SOBRE EL PBI, URUGUAY TIENE UN 29%, TIENEN MAS DEL 60% DE POBREZA, ENTONCES YO PREFIERO TENER UN PAIS QUE TENGA UNA CARGA TRIBUTARIA EQUILIBRADA PARA TRABAJAR CONTRA LA POBREZA Y A FAVOR DEL DESARROLLO.

**2- ¿Esta de acuerdo con la introducción del IRNR?**

SI ESTOY DE ACUERDO, ASI COMO ESTA PLANTEADO ESTA BIEN Y COMPLETO.

**3- ¿Considera que es un impuesto coherente con los demás existentes en nuestro país?**

SI, ES TOTALMENTE COHERENTE CON LOS RESTANTES IMPUESTOS.

**4- ¿Que opinión le merece los extranjeros que prestan sus servicios en Uruguay, están debidamente gravadas sus actividades con dicho impuesto?**

CUANDO LA FUENTE DE LA RENTA ES NACIONAL LOS EXTRANJEROS DEBERAN PAGAR EL IMPUESTO.

**5- Por último, ¿cuáles son sus propuestas sobre este tema en caso de ganar las elecciones?**

NUESTRAS PROPUESTAS SON SEGUIR PROFUNDIZANDO ESTA MISMA LÍNEA, MEJORANDO EL SISTEMA TRIBUTARIO, MEJORANDO EL SISTEMA DE RECAUDACIÓN, DESALENTANDO LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN PORQUE SON PROBLEMAS QUE GENERAN MUCHO MALESTAR EN LA SOCIEDAD, PORQUE SI UNOS PAGAN Y OTROS NO, ES UNA FUENTE DE DISCORDIA MUY GRANDE POR LA INJUSTICIA QUE GENERA.



**ENTREVISTA AL DIPUTADO NACIONALISTA Y  
ECONOMISTA SERGIO BOTANA, CANDIDATO A LA  
INTENDENCIA DEL DEPTO. DE CERRO LARGO.**

**Montevideo, 10 de julio de 2009**

**1- Desde su partido ¿que opinión le merece en líneas generales  
la reforma tributaria?**

EL PARTIDO NACIONAL SE OPUSO A LA REFORMA TRIBUTARIA  
POR ALGUNAS RAZONES:

1-INJUSTICIA CON LOS QUE TRABAJAN QUE SERÍAN  
DISCRIMANADOS NEGATIVAMENTE.

2-INCREMENTO DE COSTOS A LA PRODUCCIÓN AL ENCARECER  
APORTES INDUSTRIALES, APORTES SOBRE TRANSPORTE,  
ALQUILERES, COSTO DEL DINERO Y COSTOS DE  
ADMINISTRACIÓN- ENTENDÍMOS QUE ELLO AFECTARÍA LA  
COMPETITIVIDAD DE LA ECONOMÍA Y TRAERÍA RECESIÓN.

3- EL REAJUSTE DE PRECIOS RELATIVOS QUE TRAÍA LA  
REFORMA DIJIMOS QUE IBA A RESULTAR INFLACIONARIO, YA  
QUE SE CONJUNTABA CON UN GRAN NIVEL DE GASTO PÚBLICO  
Y UNA GRAN EXPANSIÓN MONETARIA. EN ESTOS CASOS LOS  
AJUSTES DE PRECIOS SON SIEMPRE AL ALZA (LA REALIDAD  
CONFIRMÓ TODO).

4- LAS RENTAS YA ESTABAN GRAVADAS SALVO LAS RENTAS  
DEL TRABAJO (SALARIOS) Y PROFESIONALES, LOS ALQUILERES  
Y LOS AHORROS.

5-LOS RICOS PUEDEN ELUDIR LOS COSTOS DE LA REFORMA Y LOS TRABAJADORES NO.

6-CON LA CAÍDA DEL EMPLEO A LA REFORMA LA TERMINAN PAGANDO LOS POBRES Y LA CLASE MEDIA.

7-SE INCREMENTAN LAS DIFICULTADES DE ADMINISTRACIÓN PARA LAS EMPRESAS (MÁS PAPELEO-NADIE PUEDE EVITAR AL CONTADOR), PARA LAS PERSONAS Y PARA EL ESTADO QUE INCORPORA 500.000 NUEVAS LIQUIDACIONES PARA PROCESAR.

8-QUIJANO: EL IMPUESTO A LA RENTA NO FUNCIONÓ EN NINGÚN LUGAR DEL MUNDO.

## **2- ¿Está de acuerdo con la introducción del IRNR?**

NO. ADEMÁS CON LA IDEA DE NO PERDER INVERSIÓN EXTRANJERA SE PRIVILEGIA AL NO RESIDENTE Y SE TERMINA DISCRIMINANDO CONTRA EL AHORRO NACIONAL. ES UNA MANERA DE EXTRANJERIZAR EN EL LARGO PLAZO

LOS NO RESIDENTES EMPRESARIALES NO CAMBIAN SU MODALIDAD EN ESENCIA. LES BAJA UN POCO EL IMPUESTO (DE 30 A 25%). SI LES CAMBIA SI TIENEN RENTAS DE ALQUILERES O DEPÓSITOS. EN EL CORTO PLAZO SERÍA BENEFICIOSO PARA LA ECONOMÍA PORQUE SE EVITARÍA LA REPATRIACIÓN DE ALGUNAS RENTAS. EN EL LARGO PLAZO DESALIENTA LA INVERSIÓN EXTRANJERA EN EL PAÍS Y LA CAPTACIÓN DE AHORROS POR NUESTRO SISTEMA BANCARIO. TERMINA NO SIENDO BUENO.

LO PEOR SIGUE SIENDO QUE: 1-LOS RESIDENTES Y LOS NO RESIDENTES TIENEN RENTAS MENORES PORQUE EN UNA

ECONOMÍA MENOS COMPETITIVA SE EXPORTA MENOS Y LAS GANANCIAS SON MÁS BAJAS. 2-LOS TRABAJADORES DEL URUGUAY PAGAN DE SU SALARIO IGUAL MONTO QUE UNO QUE TIENE CIFRAS DE CIENTOS DE MILES DE DÓLARES EN DEPÓSITOS.

NO CREO QUE SEA BUENO GRAVAR FACTORES PRODUCTIVOS PORQUE SU COMBINACIÓN TERMINA RESULTANDO MÁS CARA, ES DECIR LA PRODUCCIÓN DEL PAÍS ES MÁS CARA (SUBEN ALQUILERES, COSTO DEL DINERO, COSTOS DE ADMINISTRACIÓN, COSTOS PROFESIONALES, TRABAJO POR LOS APORTES Y POR EL PRECIO DEL CONSUMO DE LOS TRABAJADORES) SI LA PRODUCCIÓN ES MÁS CARA SE PRODUCE MENOS Y HAY MENOS EMPLEO. OTRA COSA: SI LOS NO RESIDENTES SE RETIRAN O DEJAN DE INVERTIR EXISTIRÁN MENOS FACTORES CONCURRIENDO POR SER OCUPADOS EN EL MERCADO Y LA ECONOMÍA DEBERÁ REMUNERAR MÁS A LOS QUE YA EXISTEN EN ELLA, CON LO QUE SE RETROALIMENTA EL FENÓMENO DEL ENCARECIMIENTO Y LA PÉRDIDA DE COMPETITIVIDAD.

**3- Considera que es un impuesto coherente con los demás existentes en nuestro país?**

EL URUGUAY TIENE UN ESQUEMA IMPOSITIVO HECHO POR AGREGACIÓN. NO TIENE CONTROLES AUTOMÁTICOS INTERNOS, EL CIUDADANO NO ES CONTROLLER, NO SABE QUÉ ES LO DESEADO PARA NO IMPONERLE Y LO NO DESEADO PARA DESALENTARLO CON IMPUESTOS. EN EL URUGUAY LOS IMPUESTOS SE PONEN PARA FINANCIAR EL GASTO PÚBLICO. ESA ES LA REALIDAD. NO EXISTE UN ESQUEMA IDEAL U

OBJETIVO, SINO QUE LO QUE MANDA ES LA NECESIDAD... MÁS ALLÁ DE LO QUE SE DIGA.

**4- Que opinión le merece los extranjeros que prestan sus servicios en Uruguay, ¿están debidamente gravadas sus actividades con dicho impuesto?**

NO LO RECUERDO BIEN, PERO CREO QUE SE LES DESCUENTA EL IMPUESTO. IGUAL CUANDO ALGUIEN PRESTA SERVICIOS EN OTRO PAÍS LO HACE SI LE ES CONVENIENTE, Y EL QUE COMPRA TERMINA SIENDO EL QUE PAGA EL IMPUESTO. EL NO RESIDENTE VIENE SI EL LÍQUIDO A RECIBIR LE ES CONVENIENTE. NO DECIDE POR MONTOS NOMINALES SINO POR MONTOS LÍQUIDOS.

**5- Por último, ¿cuáles son sus propuestas sobre este tema en caso de ganar las elecciones?**

LA IDEA ES IR A LA ELIMINACIÓN PAULATINA DEL IRPF A MEDIDA QUE SE CONSIGA LA DISMINUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO. SE VAN A ELIMINAR LOS APORTES PATRONALES A LA SEGURIDAD SOCIAL, PORQUE ELLOS GENERAN DESEMPLEO Y REBAJA SALARIAL EN EL MEDIANO Y LARGO PLAZO. LA ELIMINACIÓN DE APORTES SE FINANCIARÁ CON MAYOR NIVEL DE ACTIVIDAD.



**ENTREVISTA AL CANDIDATO A LA PRESIDENCIA POR  
EL PARTIDO COLORADO DR. PEDRO BORDABERRY.  
MONTEVIDEO, 13 DE JULIO DE 2009**

**1- Desde su partido; ¿Qué opinión le merece en líneas generales  
la reforma tributaria?**

COMO RESULTA DE PÚBLICO CONOCIMIENTO EN VAMOS URUGUAY ESTAMOS EN CONTRA DE LA REFORMA TRIBUTARIA POR DIVERSOS MOTIVOS. EN PRIMER LUGAR ESTAMOS EN CONTRA DEL IRPF Y COMO SE HA INSTRUMENTADO. CREEMOS QUE ES INJUSTO YA QUE EN LUGAR DE GRAVAR MÁS AL QUE TIENE MÁS LO HACE A LOS QUE TRABAJAN MÁS. EL ESTUDIO LO HICIMOS BASADO EN LOS NÚMEROS OFICIALES QUE DIO LA D.G.I EN EJERCICIO 2007 CINCO MESES DESPUÉS DE APLICARSE LA REFORMA Y EL RESULTADO FUE ELOCUENTE: DEL TOTAL RECAUDADO POR LA DGI POR CONCEPTO DE IRPF EL 88 % DE LO RECAUDADO PROVINO DE LAS RENTAS DEL TRABAJO Y EL 12% POR LAS DEL CAPITAL. A SU VEZ, DEL 12% OBTENIDO POR GRAVÁMENES AL CAPITAL 2/3 DE LO RECAUDADO LO REPRESENTAN ALQUILERES.

VISTO ESTOS NÚMEROS, ENTENDEMOS QUE NUESTRA PREMISA DE QUE SE GRAVA MÁS AL QUE TRABAJA MÁS Y NO AL QUE TIENE MÁS ES BASTANTE ELOCUENTE YA QUE EL 88% DE LO RECAUDADO VINO DE LAS RENTAS DEL TRABAJO. LO ANTERIOR ERA PREVISIBLE QUE IBA A OCURRIR YA QUE LA REFORMA ESTABLECE UNA ALÍCUOTA PROPORCIONAL DEL 12% A LAS

RENTAS DEL CAPITAL MIENTRAS QUE A LAS DEL TRABAJO SE LE DISPUSIERON TASAS PROGRESIVAS QUE PUEDEN LLEGAR HASTA EL 25%. A ELLO DEBE ADEMÁS AGREGARSE UN MÍNIMO NO IMPONIBLE REALMENTE BAJO Y POCAS POSIBILIDADES DE REALIZAR DEDUCCIONES.

EL RESULTADO DEMUESTRA CLARAMENTE EL NOTORIO DEFASAJE QUE EXISTE, Y QUE PREVEÍAMOS EN VAMOS URUGUAY QUE IBA A OCURRIR, RESPECTO A LA DISTRIBUCIÓN DE LAS CARGAS TRIBUTARIAS ENTRE LAS CATEGORÍAS RENTAS DEL CAPITAL Y RENTAS DEL TRABAJO. LO QUE MÁS NOS MOLESTA DESDE VAMOS URUGUAY ES QUE ELLO SE IMPLEMENTÓ DEBIDO A LA VOLATILIDAD QUE TIENEN UNAS Y OTRAS, Y NO POR RAZONES DE JUSTICIA TRIBUTARIA.. ESTO ES, COMO CONSECUENCIA DE QUE LAS RENTAS DEL TRABAJO SON FIJAS Y NO VOLÁTILES, COMO LAS DEL CAPITAL, LA PRESIÓN TRIBUTARIA LA HIZO RECAER EL GOBIERNO PRINCIPALMENTE SOBRE ESTAS PARA ASÍ EVITAR LA FUGA DE CAPITALES.

EL TEMA ES QUE LOS IRPFS ORTODOXOS EN GENERAL SIEMPRE OTORGARON UN TRATAMIENTO MÁS BENEFICIOSO A LAS RENTAS DEL TRABAJO POR CONSTITUIR “RENTAS SUDADAS” DERIVADAS DEL ESFUERZO HUMANO. NO DEBE OLVIDARSE QUE LAS RENTAS DEL TRABAJO SON MUCHO MÁS PRECARIAS QUE LAS DE CAPITAL Y QUE GENERALMENTE SON DE CUANTÍA MENOR Y POR ELLO INDICAN MENOR CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. SIN EMBARGO EL GOBIERNO OPTÓ POR OTRO CAMINO.

EN ESE SENTIDO EL DR. JOSÉ LUIS SHAW, MIEMBRO DE NUESTRO EQUIPO TRIBUTARIO, HA SIDO FIRME AL SOSTENER: “SI BIEN LA REALIDAD DEL MUNDO GLOBALIZADO ACTUAL DETERMINA QUE DEBE DARSE UN TRATAMIENTO ESPECIAL A LAS RENTAS DEL CAPITAL, POR LO QUE NO PUEDE DARSE UN TRATAMIENTO PREFERENCIAL A LAS RENTAS DEL TRABAJO, A MI JUICIO

RESULTA INADMISIBLE QUE SE IMPONGA A ÉSTAS UN TRATAMIENTO TRIBUTARIO MÁS GRAVOSO. Y SI SE RESUELVE HACERLO PORQUE SE TRATA DE UN FACTOR MENOS MÓVIL, POR NO DECIR PRÁCTICAMENTE CAUTIVO, LO MENOS QUE SE PUEDE EXIGIR ES QUE SE TENGA LA SENSATEZ DE NO INVOCAR A LA EQUIDAD”.

RESPECTO AL IRAE LOS RESULTADOS HABLAN POR SÍ SOLOS. LOS NÚMEROS DE LA DGI SON CONTUNDENTES. CON LA APARICIÓN DEL IRAE LAS EMPRESAS PRIVADAS APORTARON UN 27,6% MÁS MIENTRAS QUE LAS EMPRESAS PÚBLICAS PAGARON UN 70% MENOS RESPECTO A LO QUE PAGABAN CON EL IRIC. EN TÉRMINOS ABSOLUTOS, LA PÉRDIDA DE RECAUDACIÓN EN 2007 RESPECTO A 2006 POR EL MENOR PAGO DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS FUE DE 4.220 MILLONES DE PESOS (A PRECIOS PROMEDIO DE 2007), LO QUE EQUIVALE A 0,78% DEL PIB 2007, MIENTRAS QUE LA GANANCIA DE RECAUDACIÓN EN IGUAL PERÍODO POR EL MAYOR PAGO DE LAS EMPRESAS PRIVADAS FUE DE 2.093 MILLONES DE PESOS (TAMBIÉN A PRECIOS PROMEDIO DE 2007), EQUIVALENTE A 0,39% DEL PIB 2007.

ESTOS RESULTADOS SIRVEN DE ILUSTRACIÓN Y DEJAN EN EVIDENCIA LA TRANSFERENCIA EN LA CARGA TRIBUTARIA QUE TUVO LUGAR, AL SANCIONARSE LA REFORMA, DEL SECTOR PÚBLICO AL SECTOR PRIVADO COSA QUE DESDE VAMOS URUGUAY ANUNCIAMOS QUE IBA A OCURRIR. POR OTRO LADO, SI BIEN LA TASA DEL IRAE ES 25% Y LA DEL IRIC ERA DEL 30% EXISTIÓ UNA PEQUEÑA TRAMPITA QUE NOS PUSO EL GOBIERNO YA QUE A TRAVÉS DEL IRPF SE ESTABLECIÓ UN GRAVAMEN A LAS UTILIDADES DISTRIBUIDAS DEL ORDEN DEL 7%. EN CONSECUENCIA UNA SOCIEDAD POR EJEMPLO, QUE SE DEDICA A VENDER PRODUCTOS MANUFACTURADOS SUS RENTAS ESTÁN GRAVADAS EN UN 25% PERO A ELLO DEBERÁ AGREGARSE QUE

CUANDO DISTRIBUYA LAS UTILIDADES Y DIVIDENDOS ENTRE SUS ACCIONISTAS O SOCIOS LOS MISMOS ESTARÁN GRAVADOS EN UN 7%. EN CONSECUENCIA, EXISTE UNA DOBLE IMPOSICIÓN YA QUE SE GRAVA LA RENTA DE LA SOCIEDAD POR UN LADO Y DESPUÉS SE GRAVA LA DISTRIBUCIÓN DE LA MISMA ENTRE LOS ACCIONISTAS O SOCIOS AL MOMENTO DE ATRIBUIRSE LAS GANANCIAS.

COMO PUEDE VERSE LA TRIBUTACIÓN RESPECTO AL SECTOR PRIVADO NO SE REDUJO. TODO LO CONTRARIO YA QUE SI BIEN LA TASA PASÓ DEL 30% AL 25% DESPUÉS SE ESTABLECIÓ OTRO GRAVAMEN DEL 7%. EN OTRAS PALABRAS, SE BORRÓ CON EL CODO LO QUE SE ESCRIBIÓ CON LA MANO SI LO QUE SE PRETENDÍA ERA REALMENTE DISMINUIR LA CARGA TRIBUTARIA DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL.

A SU VEZ, MIENTRAS EN URUGUAY TENEMOS UNA TASA DEL 25% (A LA QUE DESPUÉS DEBE SUMÁRSELE LA OTRA DEL 7% ANTES MENCIONADA) VEMOS QUE LA TENDENCIA EN EL MUNDO Y PARTICULARMENTE LA DE LOS PAÍSES DE TAMAÑO SIMILAR AL NUESTRO HA SIDO PRECISAMENTE LA REDUCCIÓN DE LAS MISMAS. ASÍ PODEMOS VER QUE IRLANDA BAJÓ LAS TASAS DE TRIBUTACIÓN A LA RENTA EMPRESARIAL DEL 35% AL 10%. HONG KONG LA TIENE EN UN 17,5% MIENTRAS QUE CHILE MANTIENE LA MISMA EN 17%.

ESTAS SON ALGUNAS DE LAS RAZONES QUE NOS LLEVAN A OPONERNOS A ESTA REFORMA TRIBUTARIA PLANTEADA POR EL GOBIERNO Y QUE CONSIDERAMOS DEBE SER PASIBLE DE VARIAS CORRECCIONES Y AJUSTES.

## 2- ¿Esta de acuerdo con la introducción del IRNR?

EN VAMOS URUGUAY ENTENDEMOS QUE ESTE IMPUESTO POSEE ALGUNAS IMPRECISIONES QUE DEBERÍAN CORREGIRSE EN PARTICULAR EN CUANTO AL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE QUE GENERA ENORMES DUDAS, DEBIDO A SU POBRE DEFINICIÓN, RESPECTO A CUANDO ES QUE SE CONFIGURA Y CUANDO NO. LAS CONSECUENCIAS SON DE IMPORTANCIA YA QUE DE ELLO DEPENDERÁ EL TRIBUTO QUE CORRESPONDE APLICAR.

EN CUANTO AL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE VALE DECIR QUE ES UN ELEMENTO NUEVO EN MATERIA TRIBUTARIA Y QUE HA SIDO INCORPORADO POR EL GOBIERNO POR RAZONES DISTINTAS A LAS UTILIZADAS EN EL RESTO DEL MUNDO. EN ESTE ÚLTIMO, Y ASÍ SE HIZO EN EL TRATADO URUGUAY-ALEMANIA, SE RECURRE AL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA ESTABLECER CON CLARIDAD A CUÁL DE LOS PAÍSES ES QUE LES CORRESPONDE GRAVAR Y ASÍ EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. ES DECIR, SI RESULTA LA ACTIVIDAD COMPRENDIDA POR EL CONCEPTO QUEDA GRAVADA LA RENTA POR EL PAÍS EN DONDE SE REALIZADA LA ACTIVIDAD. POR EL CONTRARIO, DE NO DARSE LO ANTERIOR LA RENTA QUEDA GRAVADA POR EL PAÍS EN DONDE RESIDE AQUEL QUE OBTIENE LA RENTA.

NO OBSTANTE EL GOBIERNO LO QUE HIZO FUE USAR EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO UN CRITERIO PARA DETERMINAR EL TIPO DE IMPUESTO A APLICAR, ESTO ES, IRNR O IRAE QUE DEBE PAGAR UNA ENTIDAD DEL EXTERIOR, ASIGNÁNDOLE A SU VEZ AL CONTRIBUYENTE LOCAL LA RESPONSABILIDAD DE RETENER EL MONTO DEL TRIBUTO DE

NO CONFIGURARSE LA FIGURA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

EN DEFINITIVA, CON LA REGULACIÓN DISPUESTA POR EL GOBIERNO NO SE LOGRA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN QUE ES JUSTAMENTE LA FINALIDAD CON LA CUÁL FUE INTRODUCIDO EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL DERECHO COMPARADO. TODO LO CONTRARIO. ESTO DEMUESTRA CON CLARIDAD EL AFÁN RECAUDATORIO QUE TUVO EL GOBIERNO AL IMPLEMENTAR LA REFORMA TRIBUTARIA EN DETRIMENTO DE LA ACTIVIDAD COMERCIAL. EN CONSECUENCIA QUIEN PERCIBA UNA RENTA DESDE URUGUAY, Y AUNQUE NO TENGA LUGAR LA FIGURA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, DEBERÁ ABONAR IMPUESTOS EN NUESTRO PAÍS Y DESPUÉS EN EL PAÍS DE SU RESIDENCIA POR LA MISMA RENTA, TENIENDO LUGAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ANTEDICHA, LO QUE DESESTIMULA LA INVERSIÓN EXTRANJERA A NUESTRO ENTENDER.

NO ES CASUALIDAD QUE EN EL RÉGIMEN ANTERIOR EL GRAVAMEN TENÍA LUGAR SALVO CUANDO EN EL PAÍS DEL PRESTADOR DEL SERVICIO, ES DECIR EL PAÍS EXTRANJERO, SE GRAVABAN DICHAS RENTAS Y NO SE CONCEDÍA CRÉDITO FISCAL EVITÁNDOSE ASÍ LA DOBLE IMPOSICIÓN.

**3- ¿Considera que es un impuesto coherente con los demás existentes en nuestro país?**

NO.

**4- Que opinión le merece los extranjeros que prestan sus servicios en Uruguay, ¿están debidamente gravadas sus actividades con dicho impuesto?**

NO CONTESTA

**5- Por último, ¿cuáles son sus propuestas sobre este tema en caso de ganar las elecciones?**

NOSOTROS ENTENDÍAMOS QUE SI SE INTRODUCÍA EL IRPF Y SE POTENCIABA EL IRAE (EX IRIC), ENTRE OTRAS COSAS, AL MENOS SE IBA A REDUCIR EL IVA EN MAYOR MEDIDA Y NO SÓLO EN UN PUNTO PORCENTUAL COMO ACONTECIÓ. MÁS AÚN CUANDO DESDE EL GOBIERNO SE HABÍA ANUNCIADO POR PARTE DEL EQUIPO ECONÓMICO QUE SE IBA A REDUCIR SENSIBLEMENTE.

NO DEBE IGNORARSE QUE LAS OPINIONES DE LOS EMPRESARIOS FRENTE A LOS PRINCIPALES OBSTÁCULOS A LOS QUE SE ENFRENTAN LAS EMPRESAS EN EL MUNDO DE HOY SON: A) EL ACCESO AL FINANCIAMIENTO, B) LA PESADA CARGA DE IMPUESTOS Y REGULACIONES, Y C) LA INESTABILIDAD DE LAS POLÍTICAS. ESTOS SON LOS QUE EN MAYOR MEDIDA RETRAEN LA INVERSIÓN Y GENERAN INCERTIDUMBRE PARA PLANIFICAR EL DESEMPEÑO DE LAS EMPRESAS. SIN EMBARGO, LA REFORMA TRIBUTARIA APORTÓ MUY POCO EN ESTE ASPECTO.

EN GENERAL, Y PARA PODER LLEVAR A CABO ESTAS MEDIDAS, LOS PAÍSES QUE VERDADERAMENTE BUSCARON SER CAPTADORES DE INVERSIÓN SE PREOCUPARON EN OBTENER FUENTES DE FINANCIAMIENTO EXTERNO Y/O INTERNO, DEPENDIENDO EL CASO, PARA ASÍ LLEVAR ADELANTE UNA REFORMA FISCAL QUE MEJORARA EN SERIO LOS PUNTOS ANTES SEÑALADOS. ESO FUE LO QUE HIZO POR EJEMPLO IRLANDA Y CHILE ENTRE OTROS. NUESTRO PAÍS NO LO HIZO YA QUE POR UN LADO NO SE IMPLEMENTÓ UNA REFORMA QUE ESTIMULARA LOS PUNTOS SEÑALADOS Y FUESE SUBSIDIADO POR UN PRÉSTAMO INTERNACIONAL, NI TAMPOCO SE ACOMPAÑÓ DICHO PROCESO A

TRAVÉS DEL AHORRO ESTATAL (RESULTA MUY PREOCUPANTE QUE EN LOS PRIMEROS 4 AÑOS DE GOBIERNO, Y EN UNA COYUNTURA MUY FAVORABLE, EL ESTADO URUGUAYO HAYA TENIDO EN TODOS ELLOS DÉFICIT FISCAL).

EN AUSTRALIA LAS METAS A ALCANZAR EN LA REFORMA TRIBUTARIA FUERON LOGRAR UN SUPERÁVIT FISCAL PARA BAJAR LA DEUDA PÚBLICA Y LAS TASAS DE INTERÉS, PARA LO CUAL SE REBAJÓ EL GASTO PÚBLICO Y SE REDUJO LA CARGA IMPOSITIVA. EN CHILE POR EJEMPLO, EN DONDE SE PRETENDÍA EQUILIBRAR LAS CUENTAS MACROECONÓMICAS Y REDUCIR LA PARTICIPACIÓN DEL ESTADO EN LA ECONOMÍA SE REALIZÓ UNA FUERTE REDUCCIÓN DEL GASTO Y SE PROCEDIÓ A LA GENERALIZACIÓN DE CIERTOS IMPUESTOS. NUESTRO GOBIERNO NO HIZO NADA DE ESO.

EN URUGUAY TENEMOS UNA CARGA TRIBUTARIA SIMILAR A LOS DE LOS PAÍSES DESARROLLADOS PERO QUE SE ENCUENTRA CIMENTADA SOBRE UNA ECONOMÍA DE PAÍS SUBDESARROLLADO LO QUE HACE DIFÍCIL LOGRAR NIVELES DE CRECIMIENTO SOSTENIDO.

POR TODO ESTO LO PRIMERO QUE CONSIDERAMOS NECESARIO ES REDUCIR EL GASTO PÚBLICO EN UN 5% ANUAL Y CON ESO ELEVAR LOS MONTOS IMPONIBLES DEL IRPF, MEJORAR EL SISTEMA DE DEDUCCIONES Y ALIVIANAR EL IRAE EN CUANTO A SU ALÍCUOTA. LO ANTERIOR ES LO PRIMERO QUE HAY QUE HACER A LOS EFECTOS DE MEJORAR EL SISTEMA FISCAL DISPUESTO POR ESTE GOBIERNO.

MÁS A LARGO PLAZO LA POSICIÓN DE VAMOS URUGUAY SE EXPRESA CLARAMENTE EN EL PROGRAMA POR LO QUE ME REMITO A SUS PALABRAS: “EN MATERIA FISCAL ES ESENCIAL DISMINUIR LA PRESIÓN TRIBUTARIA, SIMPLIFICAR Y MEJORAR LOS SERVICIOS DEL ESTADO Y RECUPERAR EL EQUILIBRIO FISCAL,

DISMINUYENDO EL GASTO PÚBLICO EN TODAS LA ÁREAS SALVO EDUCACIÓN, COMBATE A LA POBREZA, SEGURIDAD E INFRAESTRUCTURA. COMO FORMA DE ESTIMULAR LA INVERSIÓN SE PROPONE REDUCIR EL IRAE DE MODO UNIFORME Y PAREJO PARA TODOS, NO POR EMPRESA COMO SE HACE ACTUALMENTE, A UN NIVEL DE 15%. ASIMISMO, SE PROPONE ELIMINAR INMEDIATAMENTE EL IASS Y REDUCIR PROGRESIVAMENTE HASTA ELIMINAR EL IRPF, VERDADERO IMPUESTO AL TRABAJO Y QUE SIEMPRE FUE FRONTALMENTE RECHAZADO POR EL BATLLISMO”.