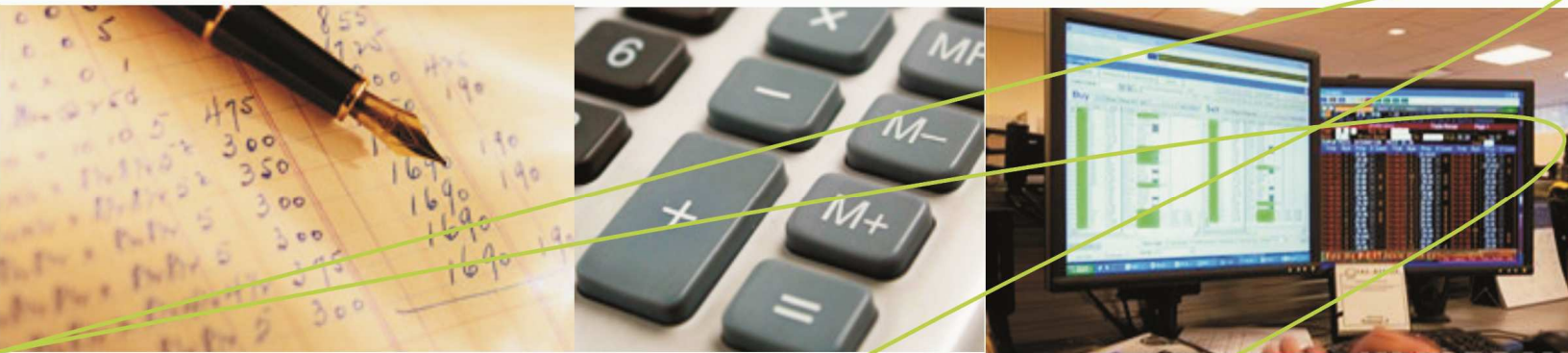


Universidad de la República
Facultad de Ciencias Económicas y de Administración

TRABAJO MONOGRÁFICO
PARA OBTENER EL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO

**IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO-ANÁLISIS DE
CASOS PARTICULARES COMPLEJOS Y
CONCILIACIÓN ENTRE LAS TASAS EFECTIVA E
IMPOSITIVA**



POR

**PATRICIA ACOSTA
LOURDES CAUBET
VALERIA PINTOS**

**Tutor: Cr. Rafael Amexis
Coordinador: Cr. Gonzalo Lucas**

**Montevideo
URUGUAY**

2011

PÁGINA DE APROBACIÓN

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN

El tribunal docente integrado por los abajo firmantes aprueba la monografía:

Título: Impuesto a la Renta Diferido-Análisis de casos particulares complejos y conciliación entre las tasas efectiva e impositiva.

Autores: Acosta Patricia - Caubet Lourdes - Pintos Valeria

Tutor: Amexis Rafael

Carrera: Contador Público

Cátedra: Teoría Contable Superior

Puntaje:.....

Tribunal:

Profesor:.....

Profesor:.....

Profesor.....

Fecha.....

AGRADECIMIENTOS

Agradecemos en primer lugar a nuestro tutor, el Cr. Rafael Amexis, por orientarnos y brindarnos tanta dedicación desde el comienzo, proporcionándonos su tiempo, su apoyo y compartiendo sus conocimientos, que tanto aportaron a nuestro trabajo de investigación.

A la Facultad de Ciencias Económicas, por la oportunidad concebida para la obtención de nuestra formación académica y profesional.

Quisiéramos también agradecer a todos los entrevistados, por habernos dedicado gran parte de su escaso y valioso tiempo y por habernos transmitido su gran conocimiento.

Por último pero no menos importante, darles las gracias a nuestras familias, amigos, compañeros, y demás personas que no fueron citadas, pero que de alguna forma contribuyeron con nuestro esfuerzo para la realización de este trabajo.

ABSTRACT

Entendemos pertinente realizar esta investigación debido a que en el futuro puede llenar un vacío en la legislación vigente. Eso determina un potencial empleo de la información brindada, no sólo en el ambiente académico, sino en todo nuestro campo profesional.

Consideramos del caso anotar lo sugestivo del título, porque llamará la atención del lector. La lectura del trabajo resultará de interés debido a lo novedoso del tema y a la presentación de ejercicios aclaratorios que brindan practicidad a nuestro estudio.

El tema “Impuesto a la Renta Diferido-Análisis de casos particulares complejos y conciliación entre las tasas efectiva e impositiva” presenta una base teórica sobre el tema en cuestión, la opinión de especialistas, desarrolla ejercicios prácticos de aplicación y finalmente plantea las conclusiones respecto a cada uno de los puntos controversiales contenidos en dicho trabajo de investigación.

PÁGINA DE APROBACIÓN.....	i
AGRADECIMIENTOS.....	ii
RESUMEN.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÍNDICE.....	v
I. INTRODUCCIÓN.....	1
1.1 Presentación del Tema.....	1
1.2 Objetivos.....	2
1.3 Alcance y Estructura del Trabajo.....	3
II. INTRODUCCIÓN AL IMPUESTO DIFERIDO.....	4
III. APLICACIONES DE LA NIC 12 (Impuesto Diferido) EN CASOS ATÍPICOS O COMPLEJOS.....	9
3.1 Impacto de la ley de promoción de inversiones (Ley 16.906), en la contabilización del impuesto diferido en Uruguay	9
3.1.1 Marco teórico.....	9
3.1.2 Régimen de Promoción de Inversiones.....	10
3.1.3 Ejemplo Práctico de aplicación.....	16
3.2 Partidas debitadas o acreditadas directamente contra rubros patrimoniales.....	28
3.2.1 Partidas difíciles de segregar: “Impacto en Patrimonio “o Impacto en Resultados”.....	29

3.2.2 Transferencia anual de Revaluación desde Patrimonio a Resultados Acumulados.....	30
3.2.3 Revaluación exclusivamente fiscal.....	30
3.2.4 Retenciones de impuestos sobre dividendos.....	32
3.2.5 Casos de diferentes contrapartidas entre activos y pasivos.....	32
3.2.6 Ejemplo Práctico de aplicación.....	34
IV. CONCILIACIÓN ENTRE LAS TASAS EFECTIVA E IMPOSITIVA.....	38
4.1 Presentación del tema	38
4.2 Tasa efectiva.....	39
4.3 Conciliación.....	40
4.4 Revelación en los Estados Contables y ejemplos de aplicación.....	41
V. TRABAJO DE CAMPO.....	47
5.1 Procedimiento de trabajo	47
5.2 Análisis de entrevistas	50
VI. CONCLUSIONES FINALES.....	56
VII. BIBLIOGRAFÍA.....	58
ANEXO: FUENTES DE DATOS	
A. Decreto N ° 455/007. URUGUAY, 6 de Diciembre de 2007	
B. Decreto N ° 443/008. URUGUAY, 23 de Setiembre de 2008	

I. INTRODUCCIÓN

El tema propuesto despertó un enorme interés en nuestro equipo de trabajo, ya que escapa a lo meramente teórico aprendido en clase.

El análisis de casos conlleva un estudio práctico muy beneficioso para la aplicación de nuestros conocimientos ya adquiridos.

Contrastamos las opiniones de profesionales reconocidos en el medio local, que poseen un amplio conocimiento en el tema propuesto.

1.1 PRESENTACIÓN DEL TEMA

La contabilidad es el principal sistema de información que tienen las organizaciones para la toma de decisiones, por otro lado la práctica fiscal se preocupa por determinar correctamente la base imponible de los impuestos, a que están sujetas estas organizaciones.

Éste trabajo final abordará los aspectos esenciales para el reconocimiento y medición de los impuestos diferidos en los casos particulares, complejos y conciliación entre la tasa efectiva e impositiva, sin profundizar en definiciones generales de impuesto diferido, partiendo de la base que las mismas son conocidas.

Realizado el análisis del tema propuesto pudimos extraer las siguientes conclusiones:

- Tratar lo concerniente al “impuesto a la renta diferido”, comprende un estudio de largo aliento que no sería del caso realizable.
- Sin embargo el problema a resolver está debidamente acotado, al establecer “Análisis de casos particulares, complejos” y “conciliación entre las tasas efectiva e impositiva”, los primeros analizados son el impacto de la Ley de Promoción de Inversiones y las partidas debitadas o acreditadas contra rubros patrimoniales, en la contabilización del impuesto diferido.
- Precisamente los términos “particulares” y “complejos”, definen el tipo de investigación y los resultados a lograr: La especialización en un campo específico de nuestra futura labor profesional.

1.2 OBJETIVOS

Nos planteamos un objetivo general y dos objetivos “particulares”, éstos últimos contenidos en el primero, sin los cuales no es posible alcanzar el “objetivo general”.

- El objetivo general se desprende del tema propuesto: describir, analizar y concluir casos particulares complejos y posteriormente diseminar los conocimientos adquiridos en la comunidad académica y profesional de la cual formamos parte.
- Los “objetivos particulares” permitirán alcanzar el objetivo general, el primero será conocer la legislación vigente en Uruguay y el segundo consiste en conocer la opinión de los expertos en el tema.

1.3 ALCANCE Y ESTRUCTURA DEL TRABAJO

El alcance se remite a lo propuesto en el tema, pero es necesario detallar el enfoque, estructura y metodología empleada.

El trabajo es del tipo “descriptivo” y al mismo tiempo “analítico”.

Para alcanzar el primer objetivo se emplea el método cuantitativo, al analizar leyes ya tabuladas.

Para alcanzar el segundo objetivo emplearemos el método cualitativo, porque se requiere la opinión de expertos y en éste sentido empleamos la técnica de “opinión profunda”, es decir preguntas abiertas que permiten la plena expresión del especialista, al contrario a la “encuesta”, que solo muestra datos y cifras.

En conclusión, nuestra investigación, será “cuanti-cualitativa”, tendencia adquirida en los últimos tiempos en los ámbitos académicos.

II. INTRODUCCIÓN AL IMPUESTO DIFERIDO

Contabilidad y Fiscalidad constituyen dos disciplinas independientes pero, al mismo tiempo, íntimamente relacionadas por razón del Impuesto a la Renta ya que, aunque se trata de un tributo y como tal está sujeto a la normativa fiscal, también constituye un gasto contable¹.

La problemática de la contabilidad respecto al impuesto a la renta se manifiesta en los siguientes aspectos:

- En la definición y cuantificación del resultado o la renta.
- En que la fiscalidad utiliza la información y registros contables para gestionar el tributo.
- En el reconocimiento contable de hechos derivados de la existencia del tributo, y que resultan en el registro del efecto impositivo en la contabilidad².

El último punto no es correcto desde el punto de vista técnico, ya que en la preparación de los Estados Contables se deben utilizar las normas contables adecuadas (NCA), no las normas fiscales (NFA)³.

¹ Martínez, Antonio- Fernández, Elena .La relación Contabilidad-Fiscalidad a través de la aplicación practica del impuesto sobre sociedades. [en línea] Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XXXV n°130, julio-setiembre 2006, pp. 621-644. [accedido: setiembre 16, 2010] <<http://aeca.es/pub/refc/articulos.php?id=0237>>

² García Olmedo, Ramón -Corona Romero Enrique: Monografías sobre las normas internacionales de información financiera-Impuesto sobre las ganancias. [en línea] España 2004 [accedido: octubre 10, 2010] <http://www.aeca1.org/niif/monografias_niif_aeca_expansion/libro5/139-334.pdf>

³ Amexis Rafael .Impuesto a la Renta Diferido –NIC 12-Aplicación Práctica en Uruguay .Análisis Detallado de la norma y ejemplos .Montevideo, Ernest & Young, 2007. 178 p.

La NIC 12 (Impuesto a las ganancias) pretende proporcionar“.....algún tratamiento a las diferencias que pueden llegar a existir entre las normas sobre las que se liquida el impuesto a la ganancia o beneficio (NFA) y las normas que sirven de base para elaborar los Estados contables o financieros (NCA), considerando que las NCA constituyen la base de toda liquidación de impuestos que graven la ganancia o la tenencia de activos de una entidad”⁴.

Las entidades deben reconocer las consecuencias tributarias de las transacciones y otros eventos registrados en los Estados Contables, sean actuales o futuras. Esas cantidades reconocidas comprenden impuestos corrientes e impuestos diferidos⁵.

El principal problema radica en el tratamiento de las consecuencias actuales y futuras de:

- *“la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la entidad; y*
- *las transacciones y otros sucesos del período corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros”⁶.*

Según la NIC 12 el impuesto a la renta incluye todos los impuestos que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El Cr. Rafael Amexis en su libro: “Impuesto a la Renta Diferido NIC 12-Aplicación práctica en Uruguay”, afirma que

⁴ Figueiras, Silvina-Planchón, Gisel –Viera, Viviana.Monografía: Análisis comparativo de estados contables según normas contables adecuadas y según normativa fiscal-Montevideo, Uruguay 2010,211p.

⁵ Deloitte :IFRS para Pymes . [en línea] Entrega n° 21, Colombia, diciembre 2009[accedido: setiembre 20, 2010] <<http://www.iasplus.com/espanol/0912ifrspymesno21.pdf>>

⁶ NIC 12 – Impuesto a las ganancias (1998).

se trata del impuesto que se debe pagar sobre los resultados antes de impuestos medidos de acuerdo a normas fiscales⁷.

Este impuesto puede ser reconocido a través de diferentes métodos contables, que se diferencian en la definición de a qué período se debe imputar el gasto; el primero de ellos es el criterio del impuesto a la renta a pagar y el segundo el de Impuesto Diferido, siendo este el criterio analizado en el presente trabajo.

Criterio Impuesto Diferido

El “impuesto diferido es el impuesto pagable o recuperable en períodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupere o liquide sus activos o pasivos por sus valores en libros y del efecto de trasladar/aplazar las pérdidas tributarias y los créditos tributarios actualmente no-utilizados”⁸.

Este método determina el efecto fiscal producido por la diferencia entre el valor contable de los activos o pasivos y su base fiscal, partiendo de que el valor contable de los activos (pasivos) representa razonablemente el flujo de ingresos (egresos) que generarán cuando sean realizados (cancelados).

La NIC 12 revisada establece que las diferencias temporarias, son aquellas que surgen de los diferentes criterios de valuación de los activos y pasivos contables y fiscales. De estas diferencias surge el impuesto diferido.

⁷ Amexis Rafael .Impuesto a la Renta Diferido –NIC 12-Aplicación Práctica en Uruguay .Análisis Detallado de la norma y ejemplos .Montevideo, Ernest & Young, 2007. 178 p.

⁸ Deloitte :IFRS para Pymes . [en línea] Entrega n° 21, Colombia, diciembre 2009[accedido: setiembre 20, 2010] <<http://www.iasplus.com/espanol/0912ifrspymesno21.pdf>>

Si las diferencias temporarias deducibles son mayores a las imponibles, entonces se obtiene un activo por impuesto diferido, mientras que si las diferencias temporarias deducibles son menores a las imponibles se obtiene un pasivo por impuesto diferido.

El procedimiento para el cálculo, consiste en aplicar la tasa del impuesto sobre las mencionadas diferencias, para obtener el impuesto diferido a contabilizar, es decir, que estaríamos reconociendo en la contabilidad el efecto impositivo derivado de las diferencias temporarias deducibles e imponibles.

Los asientos contables serían los siguientes:

a) Activo por impuesto diferido:

Activo por impuesto diferido

Ganancia por Impuesto Diferido

b) Pasivo por impuesto diferido:

Pérdida por impuesto diferido

Pasivo por Impuesto Diferido

Dicha norma establece que se debe reconocer un pasivo por impuesto diferido, excepto que la diferencia imponible haya surgido por:

- el reconocimiento inicial de un valor llave
- el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y además en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia bruta contable, ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Asimismo dispone que el activo por impuesto diferido se reconoce cuando se estime que la empresa obtenga ganancias fiscales futuras, con las siguientes excepciones:

- reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y en el momento de realizarla no haya afectado ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal⁹.

⁹ Cátedra Teoría Contable Superior, Presentación Impuesto Diferido [Transparencias], Udelar, Montevideo 2009. [accedido setiembre 30, 2010]
<http://www.ccee.edu.edu.uy/ensenian/catconsu/teopractivo/NIC_12_Impuesto_Diferido.pdf>

III. APLICACIONES DE LA NIC 12 (Impuesto Diferido) EN CASOS ATÍPICOS O COMPLEJOS

3.1 IMPACTO DE LA LEY DE PROMOCIÓN DE INVERSIONES (LEY 16.906) EN LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO EN URUGUAY

3.1.1 Marco teórico

Las siguientes disposiciones son consideradas en nuestro estudio, al regular el marco legal donde se encuadran:

- Norma Internacional de Contabilidad N° 12: Impuesto a las Ganancias.
- Ley 16.906: Interés Nacional, Promoción y Protección, [publicada el 20 de enero de 1998, D.O. (Diario Oficial) N° 24.955].
- Decreto 455/007 (publicado el 6 de diciembre de 2007, D.O. N° 27.379).
- Decreto 443/008 (publicado el 23 de setiembre de 2008, D.O. N° 27.574).
- Criterios básicos generales de funcionamiento establecidos por la Comisión de Aplicación (COMAP).

Estos elementos determinan el MARCO TEÓRICO del RÉGIMEN de PROMOCIÓN de INVERSIONES.

3.1.2 Régimen de Promoción de Inversiones

La Ley 16.906 declara de interés nacional la promoción y protección de las inversiones realizadas tanto por inversores nacionales o extranjeros en el territorio nacional. En la misma se establece que los beneficiarios sean los contribuyentes del impuesto del I.R.I.C. (Impuesto a la Renta de Industria y Comercio), del I.R.A. (Impuesto a la Renta Agropecuario) e I.M.E.B.A. (Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios).

Por su parte el Decreto 455/07 reglamenta el régimen de promoción y protección de inversiones de la citada ley, ampliando los beneficios fiscales concedidos por aquella, con el objetivo de beneficiar a empresas que invierten en proyectos alineados con la política económica.

La encargada de analizar la documentación presentada por los solicitantes y recomendar al Poder Ejecutivo la promoción de la inversión, realizar el seguimiento y control de los proyectos de inversión aprobados, entre otros cometidos, es la COMAP.

El artículo 1º del decreto 455/07 es concluyente: dispone quienes pueden acceder a los beneficios de la ley de inversiones: “...las empresas cuyos proyectos de inversión o la actividad del sector en que desarrollan su giro, sean declarados promovidos por el Poder Ejecutivo, de acuerdo a lo dispuesto por la Ley citada, la presente reglamentación y, en su caso, la normativa interna e instructivos que dicte la Comisión de Aplicación.”¹⁰(El subrayado es nuestro).

¹⁰ Decreto N° 455/007. Montevideo, Uruguay, Diario Oficial 6 de diciembre de 2007.

El alcance subjetivo de este régimen promocional es más amplio que el vigente en la Ley 16.906, no existen restricciones en cuanto al giro ni a la naturaleza jurídica de las empresas que se presentan. Tampoco interesa la forma de financiación de los proyectos, ya que pueden ser fondos propios o ajenos.

Es pertinente citar el artículo 3° del decreto, complemento directo del anterior: “Se entenderá por inversión, a los efectos de lo dispuesto en la presente reglamentación, la adquisición de los siguientes bienes destinados a integrar el activo fijo o intangible”: (el subrayado es nuestro).

- *Bienes corporales muebles destinados directamente a la actividad de la empresa. Quedan excluidos los vehículos no utilitarios y los bienes muebles destinados a la casa habitación.*
- *Mejoras fijas, excluidas las destinadas a casa habitación.*
- *Bienes incorporales que determine el Poder Ejecutivo”*.¹¹

BENEFICIOS FISCALES:

El Poder Ejecutivo esta facultado a otorgar beneficios fiscales en relación a:

- I.R.A.E. (Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas)
- I.P. (Impuesto al Patrimonio)
- Gravámenes a la importación
- I.V.A. (Impuesto al Valor Agregado)
- Honorarios y salarios en desarrollo científico y tecnológico

¹¹ Decreto N° 455/007. Montevideo, Uruguay, Diario Oficial 6 de diciembre de 2007.

En el presente trabajo analizaremos exclusivamente los beneficios en relación al I.R.A.E.. En el artículo 15 del decreto 455/07 se establece que las empresas cuyos proyectos sean promovidos, gozarán de la exoneración de este impuesto.

Por otro lado el artículo 3 del decreto 443/08 sustituye las disposiciones del anterior que se refería a "renta neta fiscal", estableciendo que "el impuesto exonerado" no podrá exceder de ciertos topes por tipo de proyecto y que, en función del plazo de la exoneración, la misma no podrá superar un cierto porcentaje del "impuesto a pagar" generado en un determinado ejercicio.

Dicha exoneración resulta de la evaluación de la variable elegida (en el caso de proyectos pequeños) y de aplicar la matriz de objetivos e indicadores (en los restantes proyectos).

El decreto 443/08 fija topes en cuanto al máximo de impuesto a exonerar, aplicando sobre el monto efectivamente invertido en activos fijos o intangibles incluidos en la declaratoria promocional:

- 60% en el caso de proyectos pequeños.
- 70% en el caso de proyectos medianos-Tramo 1.
- 80% en el caso de proyectos Medianos-Tramo 2.
- 90% en el caso de proyectos Grandes-Tramos 1 y 2.
- 100% en el caso de proyectos Grandes-Tramo 3.

Asimismo disponen (Dec. 443/08 y COMAP) que la exoneración no pueda superar los siguientes porcentajes del impuesto a pagar:

- 90% para los ejercicios comprendidos en el primer 50% del plazo
- 80% para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% del plazo
- 60% para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% del plazo

- 40% para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% del plazo
- 20% para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% del plazo
- 10% para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% del plazo

El impacto de la inversión sobre la economía gradúa los beneficios, cuanto mayor impacto esperado del proyecto, mayor es el beneficio que se le concede.

Clasificación de Proyectos

Categoría del Proyecto	Rango de Inversión en Millones de U.I.	Plazo Máximo en años
Pequeños	Menor a 3,5	5
Medianos Tramo 1	De 3,5 a 14	25
Medianos Tramo 2	De 14 a 70	25
Grandes Tramo 1	De 70 a 140	25
Grandes Tramo 2	De 140 a 500	25
Grandes Tramo 3	De 500 a 7000	25
De gran significación económica	Superiores a 7000	25

Fuente: Decreto N° 455/007, Art. 4.

La cotización de la U.I. (Unidad Indexada) aplicada para determinar los montos de inversión, es la correspondiente al último día del mes anterior del momento en que se presente el proyecto.

Los criterios de asignación de beneficios se establecen a través de la siguiente matriz de indicadores:

Objetivo	Indicador	Forma de cálculo
1) Generación de empleo	Número de empleos	1 punto c/3 empleos ,hasta 30 empleos
2)Descentralización	Índice de desarrollo humano del Dpto. donde se realiza.	(Valor Máximo del Índice menos Valor del Índice del Departamento) dividido (Valor Máximo del Índice menos Valor Mínimo del Índice) multiplicado por 10
3)Aumento de Exportaciones	Monto exportado c/Proy.- Monto exportado s/Proy.	1 punto c/US\$ 200.000 adicionales exportados
4) Incremento del valor Agregado Nacional	Variación en la relación compras y salarios sobre ventas c/proyecto y s/proyecto.	(compras más salarios con proyecto sobre ventas) dividido(compras más salarios sin proyecto sobre ventas) menos 1) multiplicado por 10
5) Utilización de Tecnologías	Inversión en producción más limpia respecto a la inversión total.	1 punto cada 10% 1 punto por cada 10% de participación de la inversión en producción más limpia respecto a la inversión del proyecto
6) Incremento en Investigación y desarrollo	Inversión en Investigación y Desarrollo sobre Inversión Total.	1 punto cada 10 %
7) Impacto del proyecto sobre la economía	Incremento del PBI atribuible al Proyecto.	1 punto cada 0,003 de aumento

Fuente: COMAP

En los proyectos pequeños los beneficiarios solicitan que se le aplique uno de los siguientes indicadores: 1), 3), 5), ó 6); en función de los puntos obtenidos, los

beneficios y plazos varían de la siguiente manera (según los criterios básicos generales de funcionamiento de la COMAP)¹²:

Puntaje	Beneficios	Plazo
0	No se otorgan	
1	51% del monto invertido	3
2	52% del monto invertido	3
3	53% del monto invertido	3
4	54% del monto invertido	3
5	55% del monto invertido	4
6	56% del monto invertido	4
7	57% del monto invertido	4
8	58% del monto invertido	5
9	59% del monto invertido	5
10	60% del monto invertido	5

Fuente: COMAP

Aquellas empresas cuyos proyectos de inversión sean declarados promovidos por el Poder Ejecutivo van a tener el derecho de reducir sus cargas fiscales futuras, debido a la exoneración de I.R.A.E. con la que se benefician.

Este derecho que tiene la empresa, desde el punto de vista del impuesto diferido, y según la definición de activo dada por el Marco Conceptual, constituye un activo que podrá ser reconocido, sólo si existe la posibilidad de que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras, que puedan absorber el crédito fiscal.

¹² Criterios básicos generales de funcionamiento [en línea] [accedido: setiembre 10, 2010]<http://www.mef.gub.uy/comap/2010_08_03_Criterios_COMAP_Nuevo%20Regimen.pdf>

3.1.3 Ejemplo práctico de aplicación:

Una industria de Rivera que obtuvo la declaratoria promocional de un proyecto de inversión, comienza a materializar la misma realizando mejoras en su inmueble por US\$ 100.000.

Su propuesta para los próximos 5 años es la siguiente:

	Año 1	Año 2	Año3	Año 4	Año 5
Contratación empleados	2	6	6	7	9
Exportaciones en US\$	500.000	700.000	900.000	900.000	1.000.000
Rentas Fiscales \$	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000

Fuente: Propia

La información de las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas de los ejercicios 1 y 2 es la siguiente:

	Año 1	Año 2
Resultado Contable	3.000.000	2.500.000
Ajuste por inflación fiscal	(2.500.000)	(2.100.000)
Amortizaciones	500.000	600.000
Ajuste valuación Bienes de Cambio	(250.000)	(300.000)
Previsión Deudores Incobrables	50.000	100.000
Gastos no admitidos	200.000	200.000
Resultado Fiscal	1.000.000	1.000.000
I.R.A.E 25%	250.000	250.000

Fuente: Propia

Además se dispone de los siguientes datos:

1) Saldos Contables y Fiscales expresados en pesos uruguayos (\$):

	Año 1		Año 2	
	Contable	Fiscal	Contable	Fiscal
Bienes de Cambio	1.200.000	950.000	1.000.000	700.000
Bienes de Uso	1.500.000	2.000.000	2.300.000	2.900.000
Créditos por venta	700.000	750.000	550.000	600.000

Fuente: Propia

La empresa valúa sus bienes de cambio, contable y fiscalmente, utilizando criterios diferentes. Los bienes de uso se revalúan solo fiscalmente. En cuanto a los créditos por ventas, existe una previsión para deudores incobrables constituida en función de una evaluación realista de los mismos.

2) Puntuación de cada indicador:

- Generación de empleo: 2 puntos, debido a que en el período del proyecto la empresa contrata en promedio 6 empleados, obteniendo un punto cada 3 empleados contratados.
- Aumento de las exportaciones: 4 puntos, explicados por el aumento en US\$ 800.000 en las exportaciones, siendo la forma de cálculo 1 punto cada US\$ 200.000 adicionales exportados.

- Descentralización: 10 puntos, como consecuencia de ser uno de los departamentos con el máximo puntaje establecido en los criterios de la COMAP.

De los indicadores antes mencionados se elige el indicador: Aumento de Exportaciones (4 Puntos), por ser el indicador más beneficioso que puede acceder la empresa.

De acuerdo a los datos y puntuación recibida, la exoneración de IRAE que obtiene la empresa es de 54%, en un plazo de tres años.

3) El tipo de Cambio US\$/\\$ es 19,5 y la cotización de la U.I. corresponde al último día del mes anterior del momento que se presentó el proyecto.

4) El beneficio total surge de multiplicar los US\$ 100.000 invertidos por 54% de exoneración, resultan en: US\$ 54.000, que convertidos a pesos equivalen a \\$ 1.053.000.

Año	Renta fiscal	I.R.A.E (25 %)	% I.R.A.E Exonerado	I.R.A.E Exonerado	I.R.A.E a pagar	Saldo a exonerar
1	1.000.000	250.000	90	225.000	25.000	828.000
*2	1.000.000	250.000	81	202.500	47.500	625.500
** 3	1.000.000	250.000	27	67.500	182.500	558.000

TOTAL I.R.A.E EXONERADO	495.000
--------------------------------	----------------

Fuente: Propia

*Prorrateo del 2do año = $0,5 * 90\% + 0,3 * 80\% + 0,2 * 60\% = 81\%$

**Prorrateo del 3er año = $0,1 * 60\% + 0,3 * 40\% + 0,3 * 20\% + 0,3 * 10\% = 27\%$

Al contabilizar el gasto por I.R.A.E del ejercicio, de acuerdo con normas contables adecuadas, podemos distinguir dos situaciones diferentes, la primera sin la aplicación de la Ley 16.906 y la segunda reflejando su impacto.

Situación sin la aplicación de la Ley 16.906:

1°) Contabilización del I.R.A.E. Corriente del año 1:

Utilidad Fiscal: \$ 1.000.000

Impuesto 25 %: \$ 250.000

I.R.A.E.	250.000		
		I.R.A.E. a Pagar	250.000

2°) Contabilización del Impuesto Diferido del año 1:

	Contable	Fiscal	Dif. Temporarias
Bienes de Cambio	1.200.000	950.000	250.000
Bienes de Uso	1.500.000	2.000.000	(500.000)
Créditos por venta	700.000	750.000	(50.000)

El Impuesto Diferido Activo: resulta de las diferencias temporarias deducibles multiplicadas por la tasa impositiva:

$$(500.000 + 50.000) * 25\% = 137.500$$

El Impuesto Diferido Pasivo: resulta de las diferencias temporarias imponibles multiplicadas por la tasa impositiva:

$$250.000 * 25\% = 62.500$$

Impuesto Diferido Activo	137.500	
	I.R.A.E.	137.500

I.R.A.E.	62.500	
	Impuesto Diferido Pasivo	62.500

Situación con la aplicación de la Ley 16.906:

1º) Contabilización del I.R.A.E. Corriente del año 1:

Utilidad Fiscal: \$ 1.000.000

Impuesto 25 %: \$ 250.000

I.R.A.E. exonerado en el primer ejercicio: \$ 225.000

El I.R.A.E. a pagar resulta de la diferencia entre el I.R.A.E. del ejercicio menos el I.R.A.E. exonerado en el primer año:

I.R.A.E.	25.000	
	I.R.A.E. a Pagar	25.000

2º) Contabilización del Impuesto Diferido del año 1:

El Impuesto Diferido Activo: resulta de las diferencias temporarias deducibles multiplicadas por la tasa impositiva, más el saldo de I.R.A.E. exonerado en todo el proyecto:

$$[(500.000 + 50.000) * 25\%] + 270.000 = 407.500$$

El Impuesto Diferido Pasivo: resulta de las diferencias temporarias imponibles multiplicadas por la tasa impositiva:

$$250.000 * 25\% = 62.500$$

Impuesto Diferido Activo	407.500	
	I.R.A.E.	407.500

I.R.A.E.	62.500	
	Impuesto Diferido Pasivo	62.500

Podemos reconocer el activo por impuesto diferido porque resulta probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias, ya que estimamos un resultado fiscal de \$ 1.000.000, para los próximos cuatro años.

Ahora analizaremos las distintas situaciones para el año 2:

Situación sin la aplicación de la Ley 16.906:

1°) Contabilización del I.R.A.E. Corriente del año 2:

Utilidad Fiscal: \$ 1.000.000

Impuesto 25 %: \$ 250.000

I.R.A.E.	250.000
I.R.A.E. a Pagar	250.000

2º) Contabilización del Impuesto Diferido del año 2:

	Contable	Fiscal	Dif. Temporarias
Bienes de Cambio	1.000.000	700.000	300.000
Bienes de Uso	2.300.000	2.900.000	(600.000)
Créditos por venta	550.000	600.000	(50.000)

El Impuesto Diferido Activo (I.D.A.): resulta de las diferencias temporarias deducibles multiplicadas por la tasa impositiva:

$$[(600.000 + 50.000) * 25\%] = 162.500$$

El Impuesto Diferido Pasivo (I.D.P.): resulta de las diferencias temporarias imponibles multiplicadas por la tasa impositiva:

$$300.000 * 25\% = 75.000$$

I.R.A.E.	47.500	
	I.R.A.E. a Pagar	47.500

2º) Contabilización del Impuesto Diferido del año 2:

El Impuesto Diferido Activo: resulta de las diferencias temporarias deducibles multiplicadas por la tasa impositiva, más el saldo de I.R.A.E. exonerado del proyecto:

$$[(600.000 + 50.000) * 25\%] + 67.500 = 230.000$$

El Impuesto Diferido Pasivo: resulta de las diferencias temporarias imponibles multiplicadas por la tasa impositiva:

$$300.000 * 25 \% = 75.000$$

	I.D.A.		I.D.P.	
Saldo Inicial	407.500		62.500	Saldo Inicial
Del año 2		177.500	12.500	Del año 2
Saldo final	230.000		75.000	Saldo final

I.R.A.E.	177.500	
	Impuesto Diferido Activo	177.500

I.R.A.E.	12.500	
	Impuesto Diferido Pasivo	12.500

Podemos reconocer el activo por impuesto diferido porque resulta probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras, contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias, ya que se estima obtenga ganancias fiscales por \$ 1.000.000.

El impuesto total que la empresa puede exonerar es por \$ 495.000, quedando un saldo de \$ 558.000 sin poder ser utilizado.

Realizando un resumen de los casos presentados observamos lo siguiente:

a) sin aplicación Ley 16906:

	Año 1	Año 2
Resultado antes de impuestos	3.000.000	2.500.000
Pérdida por Impuesto Corriente	(250.000)	(250.000)
Ganancia por Impuesto Diferido	75.000	125.000
Resultado del ejercicio	2.825.000	2.375.000

b) con aplicación Ley 16906:

	Año 1	Año 2
Resultado antes de impuestos	3.000.000	2.500.000
Impuesto a la renta	(250.000)	(250.000)
Impuesto Diferido	345.000	165.000
Resultado del ejercicio	3.095.000	2.415.000

Conclusiones del ejemplo práctico de aplicación:

- A través del cálculo realizado podemos observar que la empresa posee un derecho, que desde el punto de vista del impuesto diferido, constituye un activo que será reconocido por la misma.
- Entendemos que por medio de la contabilización de éste activo, los Estados Contables (EECC) reflejan de forma más fiel la realidad de la empresa en cuestión.

3.2 PARTIDAS DEBITADAS O ACREDITADAS DIRECTAMENTE CONTRA RUBROS PATRIMONIALES

Uno de los objetivos de la NIC 12 es obligar a las entidades a contabilizar las consecuencias fiscales de las transacciones, de la misma forma que contabilizan esas mismas transacciones.

De acuerdo con lo mencionado, el artículo 61 de la referida NIC establece que: *“Los impuestos sobre las ganancias, ya sean del período corriente o diferido, deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio neto si se relacionan con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, ya sea en el mismo período o en otro diferente¹³”*.

Como ejemplo de estas partidas podemos citar:

1. *“Los cambios en el importe en libros procedentes de la revaluación de las propiedades, planta y equipo (NIC 16 Propiedades ,Planta y Equipo)*
2. *Los ajustes del saldo inicial de las ganancias retenidas procedentes de un cambio en las políticas contables, que se aplique retrospectivamente o de la corrección de un error fundamental (NIC 8 Ganancia o Pérdida Neta del Período, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables)*
3. *Los importes que surgen del reconocimiento inicial, en un instrumento financiero compuesto, del componente de patrimonio neto (De acuerdo con la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar, el emisor de un instrumento financiero compuesto procederá a*

¹³ NIC 12 – Impuesto a las ganancias (1998).

clasificar el componente de Pasivo del instrumento como un Pasivo financiero, y el componente de capital como una partida del patrimonio neto).

4. *Las diferencias de cambio surgidas por la conversión de los estados financieros de una entidad extranjera (NIC 12, Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera”¹⁴.*

Si a raíz de estas partidas surge una diferencia temporaria, imponible o deducible, el correspondiente activo o pasivo por impuesto diferido, se contabiliza en el patrimonio, en las cuentas que lo originaron.

3.2.1 Partidas difíciles de segregar: Impacto en Patrimonio o Impacto en Resultados

Pueden haber circunstancias excepcionales en donde resulte difícil establecer el importe de los impuestos, que se corresponden con las partidas debitadas o acreditadas directamente al patrimonio neto.

En estos casos, la norma permite realizar un prorrateo razonable de los impuestos corrientes y diferidos, o utilizar otro método con el que se consiga una adecuada distribución.

Un ejemplo de estas circunstancias especiales, es un cambio de tasa impositiva que afecte a un activo o pasivo por impuesto diferido vinculado con una partida que fue imputada directamente al patrimonio neto.

¹⁴ NIC 12 – Impuesto a las ganancias (1998).

3.2.2 Transferencia anual de Revaluación desde Patrimonio a Resultados Acumulados

En la NIC 16 (Propiedades, Planta y Equipo), está prevista la posibilidad de que una empresa transfiera cada año desde Ajustes al Patrimonio (Revaluación de Bienes de Uso) a los Resultados Acumulados, una cantidad igual a la diferencia entre la depreciación o amortización del activo revaluado y la depreciación o amortización que se hubiera practicado sobre el costo original del activo. En caso de realizarse, el importe se calcula neto de cualquier impuesto diferido que le corresponda. Si la empresa vende el bien en cuestión, podría suceder lo mismo.

3.2.3 Revaluación exclusivamente fiscal

Puede suceder que la revaluación de un activo sea efectuada sólo desde el punto de vista fiscal y no del contable, tal como se da actualmente en Uruguay, donde las normas fiscales establecen preceptivamente que los bienes de uso deben ser revaluados según la variación del IPPN(Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales).

En estos casos la NIC 12 prevé dos posibles situaciones:

- Cuando la revaluación fiscal del activo está relacionada con otra revaluación, exclusivamente contable, realizada en períodos anteriores, o con una que se espera realizar en algún período posterior,... *“los efectos fiscales de la revaluación contable y del ajuste en la base fiscal, se*

cargarán o acreditarán al patrimonio neto en los períodos en que tienen lugar»¹⁵.

- En el caso de que las revaluaciones fiscales no se relacionen con revaluaciones contables hechas en el pasado, o con otras que se esperan realizar en el futuro, se reconocerán en el estado de resultados los efectos fiscales del ajuste de la base fiscal¹⁶.

Es importante resaltar que el tratamiento contable determinado por la NIC 16 para la propiedad, planta y equipo, establece que el valor revaluado normalmente está representado por su valor de mercado, el cual se debe determinar por medio de una tasación, elaborada por profesionales idóneos en la materia. Ésta tasación puede ser muy sencilla o compleja, como es el caso de bienes de uso muy específicos o especializados en los cuales determinar su valor razonable puede llegar a ser muy dificultoso, incluso para un perito especializado.

Todo aumento del valor en libros de un activo, debido a una revaluación, se llevará directamente a una cuenta de Patrimonio, mientras tanto cuando éste represente una reversión de un decremento por devaluación previamente reconocido en el Estado de Resultados, debe ser reconocido como una ganancia.

Sucede lo mismo cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, esta disminución debe ser reconocida en el Estado de Resultados. Aunque la misma debe disminuir previamente los superávits de revaluación reconocidos en el Patrimonio, con el tope del saldo de la citada cuenta.

¹⁵ NIC 12 – Impuesto a las ganancias (1998).

¹⁶ NIC 16 – Propiedad, planta y equipos (2005).

Asimismo, Fowler Newton establece que los bienes se deben valorar a su costo revaluado, como representativo del valor corriente, ya que refleja mejor la realidad que los costos históricos¹⁷.

3.2.4 Retenciones de impuestos sobre dividendos

En el momento de la distribución de dividendos, la empresa puede tener la obligación de pagar las retenciones de impuestos a la D.G.I. (Dirección General Impositiva), en nombre de los accionistas. Estos montos, pagados o a pagar se cargan al patrimonio neto como parte de los dividendos¹⁸.

3.2.5 Casos de diferentes contrapartidas entre activos y pasivos

En la práctica observamos casos frente a los cuales ciertos pasivos por impuesto diferido se hayan originado en transacciones que impactan en el patrimonio, y por lo tanto la contrapartida del impuesto diferido pasivo será un débito a patrimonio. Como ejemplo citamos el caso de una empresa propietaria de un inmueble cuyo valor contable, determinado por una tasación (valor razonable del activo en cuestión a una fecha determinada) supera a su base fiscal.

¹⁷ NEWTON, Enrique Fowler. Contabilidad Superior. Tomo 1. 5ª ed. Buenos Aires, Argentina, La Ley, 2005. 77 p

¹⁸NIC 16 – Propiedad, planta y equipos (2005)

Por otro lado, también podremos encontrar activos por impuesto diferido que reúnen las condiciones para ser contabilizados, tales como un activo por impuesto diferido proveniente de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

Al contabilizar los activos por impuesto diferido provenientes de las citadas pérdidas, y los pasivos por impuesto diferido con contrapartida en patrimonio, considerando que las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores son menores a las diferencias temporarias imponibles, debemos hacerlo por su totalidad, siempre y cuando las diferencias se reviertan antes de la expiración del plazo del derecho a utilizarlas.

En el caso contrario, cuando las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores son mayores a las diferencias temporarias imponibles, se debe contabilizar de igual forma que el caso anterior, pero hasta el monto del pasivo, salvo que sea probable obtener ganancias fiscales futuras, para absorber pérdidas de ejercicios anteriores.

Si se cumple con las condiciones previstas en la NIC 12 podrán presentarse los activos y pasivos por el neto. Pero en el caso en que los activos y pasivos estén afectados unos por patrimonio y otros por resultados, éstos no podrán presentarse por el neto.

3.2.6 Ejemplo práctico de aplicación

Como ilustración presentamos el siguiente caso:

Si suponemos un activo que tiene un valor contable de \$ 1600, y un valor fiscal de \$ 1300, observamos una diferencia de \$ 300 que se origina en una revaluación contable.

Considerando que dicho activo tiene una vida útil contable y fiscal de 10 años, tendrá una amortización contable de \$ 160, y fiscal de \$ 130.

Siendo la tasa fiscal del 25%, presentamos el estado de situación patrimonial para dicho caso:

	Valor contable	Base Fiscal	Dif. temporarias
<u>Activo</u>			
Bienes de uso	1.600	1.300	
Depreciaciones Acumuladas	<u>(160)</u>	<u>(130)</u>	
Total activo	1.440	1.170	270
<u>Pasivo</u>			
Deudas Diversas	400	400	

Patrimonio

Capital	800
Ajustes al patrimonio	400
Res. Acumulados	<u>(160)</u>
Total pasivo y patrimonio	1.440

Los \$ 270 de diferencias temporarias surgen por la diferencia entre la valuación contable y fiscal, la misma dará origen a un pasivo por impuesto diferido por \$ 67,5, que resulta de multiplicar la diferencia temporaria por el valor de la tasa fiscal: \$ 270 x 25%, dicho importe será contabilizado con un débito a la cuenta ajustes al patrimonio.

Presentamos la situación patrimonial luego de calculado y contabilizado el pasivo por impuesto diferido:

	Valor contable	Base Fiscal	Dif. temporarias
<u>Activo</u>			
Bienes de uso	1.600	1.300	
Depreciaciones Acumuladas	<u>(160)</u>	<u>(130)</u>	
Total activo	1.440	1.170	270

Pasivo

Deudas diversas	400	400
ID Pasivo	<u>67,5</u>	<u>67,5</u>
Total pasivo	467,5	467,5

Patrimonio

Capital	800
Ajustes al patrimonio	332,5
Res. Acumulados	<u>(160)</u>
Total pasivo y patrimonio	1.440

Volviendo al ejemplo anterior, y suponiendo ahora que al término del año se transfiere de la reserva de Revaluación a Resultados Acumulados la diferencia entre la depreciación contable y fiscal por \$30 menos el impuesto diferido correspondiente de \$7.50, es decir, \$22,5.

La situación referida en el estado de situación patrimonial sería la siguiente:

	Valor contable	Base Fiscal	Dif. temporarias
<u>Activo</u>			
Bienes de uso	1.600	1.300	
Depreciaciones Acumuladas	<u>(160)</u>	<u>(130)</u>	
Total activo	1.440	1.170	270
<u>Pasivo</u>			
Deudas Diversas	400	400	
ID Pasivo	<u>67,5</u>	<u>67,5</u>	
Total Pasivo	467,5	467,5	
<u>Patrimonio</u>			
Capital	800		
Aj. al Patrimonio	310		
Resultados Acumulados	<u>(137,5)</u>		
Total pasivo y patrimonio	1.440		

IV. CONCILIACIÓN ENTRE LAS TASAS EFECTIVA E IMPOSITIVA

4.1 PRESENTACIÓN DEL TEMA

En éste capítulo tratamos sobre la tasa efectiva y la tasa nominal de impuesto, la primera de ellas es la que se calcula para un período determinado y representa el porcentaje real de impuestos pagados por la empresa. En cuanto a la tasa nominal, es la establecida por la legislación vigente.

La tasa efectiva de impuesto podrá ser igual a la tasa impositiva, sin embargo no siempre es así, ésto ocurre cuando la utilidad o pérdida antes del impuesto a las ganancias contiene partidas que no son admitidas o que tienen diferentes criterios de valuación fiscal.

Por tal motivo ésta tasa efectiva de impuesto debe ser revelada y se deberá realizar una conciliación entre ambas tasas, con el propósito de verificar el cálculo y así obtener información de dónde surge la diferencia entre ambas, es decir, conciliar la utilidad contable con la fiscal.

Conciliar es un proceso para hacer coincidir las partidas contables, en éste sentido la NIC 12 establece que la conciliación es...“*una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable, en una de las siguientes formas, o en ambas a la vez:*

(i) una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables, especificando también la manera de computar las tasas aplicables utilizadas, o bien

(ii) una conciliación numérica entre la tasa media efectiva y la tasa impositiva aplicable, especificando también la manera de computar la tasa aplicable utilizada”¹⁹.

4.2 TASA EFECTIVA

Como vimos anteriormente, la tasa efectiva es aquella que muestra el gasto real del impuesto pagado por la empresa, expresado en porcentaje.

Para comprender este punto, retomamos el ejemplo desarrollado en el punto 3.1.3, en el cual la renta fiscal es de \$ 1.000.000, resultado constante para tres ejercicios.

Además sabemos que la empresa cuenta con una exoneración por inversiones de \$ 225.000 para el primer ejercicio, de \$ 202.500 para el segundo ejercicio y \$ 67.500 para el tercer ejercicio.

En este ejemplo, observamos que la renta a pagar por la empresa debido a éste beneficio, es muy inferior que el que resulta de la aplicación de la tasa nominal, consecuentemente la tasa efectiva está por debajo de la tasa nominal.

Éstos resultados los apreciamos en el siguiente cuadro:

¹⁹ NIC 12 – Impuesto a las ganancias (1998).

Año	Renta fiscal	IRAE (25 %)	IRAE Exonerado	IRAE a pagar	TASA EFECTIVA	TASA IMPOSITIVA
1	1.000.000	250.000	225.000	25.000	2.50%	25%
2	1.000.000	250.000	202.500	47.500	4.75%	25%
3	1.000.000	250.000	67.500	182.500	18.25%	25%

Fuente: Propia

4.3 CONCILIACIÓN

En este punto nos enfocamos en la conciliación numérica, para esto partimos de multiplicar la ganancia contable por la tasa, y a la cifra obtenida, le sumamos el resultado de aplicarle a las variaciones la tasa correspondiente, es decir:

Resultado contable x tasa

+ - Diferencias temporarias x tasa

+ - Diferencias permanentes x tasa

+ - otras diferencias

I.R.A.E.

4.4 REVELACIÓN EN LOS ESTADOS CONTABLES Y EJEMPLOS DE APLICACIÓN

La revelación del Impuesto Diferido en los Estados Contables se realiza en una nota, a continuación mostramos un ejemplo de la misma, extraída de un caso real, solicitado en la Auditoría Interna de la Nación:

NOTA 12- IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO

Los activos y pasivos diferidos por impuesto a la renta se muestran neteados ya que los mismos son legalmente compensables en la medida que corresponden a la misma autoridad fiscal. Los importes compensados son los siguientes:

	28 de febrero de 2009	28 de febrero de 2008
	<u>US\$</u>	<u>US\$</u>
Activos por impuesto diferido:		
impuesto diferido recuperable a más de 12 meses	257.014	658.393
impuesto diferido recuperable dentro de 12 meses	89.069	55.206
Pasivos por impuesto diferido:		
impuesto diferido recuperable a más de 12 meses	-	-
impuesto diferido recuperable dentro de 12 meses	<u>(210.981)</u>	<u>(278.082)</u>
	<u>135.102</u>	<u>435.517</u>

El movimiento bruto en la cuenta de impuesto a la renta diferido fue el siguiente:

	28 de febrero de 2009	28 de febrero de 2008
	<u>US\$</u>	<u>US\$</u>
Saldos de apertura	435.517	(596.149)
Crédito en cuenta de resultados (Nota 17)	<u>(300.415)</u>	<u>1.031.666</u>
Saldos de cierre	<u><u>135.102</u></u>	<u><u>435.517</u></u>

Para visualizar la conciliación partimos de un ejemplo simple, en el cual el resultado contable es de \$ 3.000.000, y suponemos se presenta una diferencia entre el valor contable y el valor fiscal, que surge de la cuenta depreciación por \$ 150.000 (debido a los diferentes criterios de valuación), obtendremos una diferencia temporaria, afectando los estados contables de la siguiente manera:

Resultado Contable	3.000.000
<u>Ajustes a la ganancia fiscal:</u>	
Depreciación contable	300.000
Depreciación fiscal	(450.000)
Resultado Fiscal	2.850.000
Impuesto a la renta corriente (tasa 25%)	712.500

En el caso que éstos valores contables fueran iguales a los fiscales, el impuesto a la renta sería el siguiente: $\$ 3.000.000 \times 25\% = \$ 750.000$, pero como en el ejemplo

surge una diferencia entre el valor fiscal y el contable de \$ 150.000, llegamos a un resultado fiscal de \$ 2.850.000, obteniendo así un impuesto a la renta de \$ 712.500 ($\$ 2.850.000 \times 25\%$).

Ésta divergencia de \$ 37.500 ($750.000 - 712.500$), genera una diferencia temporaria, que se ajustará en los siguientes ejercicios.

La misma puede verificarse multiplicando las diferencias temporarias por la tasa nominal del impuesto, realizando el cálculo, resulta:

$$\$ 150.000 \times 25 \% = \$ 37.500$$

De acuerdo a los datos del ejemplo, la tasa efectiva de la empresa es de 23.75%, que se obtiene de realizar el siguiente cálculo:

$$\$ 712.500 / \$ 3.000.000 = 23.75 \%$$

Ampliando el ejemplo anterior, en el cual partimos de un resultado contable de \$ 3.000.000, asumiendo que contabilizamos donaciones por \$ 30.000 no admitidas fiscalmente, así como también en las cuentas ajuste por inflación e impuesto al patrimonio, encontramos diferencias de valuación por \$ (100.000) y \$ 40.000, respectivamente.

El período de amortización fiscal y contable no coincide, afectando la cuenta amortización por \$ (20.000), también la cuenta provisiones, incluye partidas no admitidas fiscalmente por \$ (20.000).

En el siguiente detalle, se realiza el cálculo del impuesto a pagar, se analiza las diferencias antes mencionadas, y se calcula la tasa efectiva (todos los importes están expresados en pesos uruguayos):

	Año 1		diferencias	Año 2		diferencias
	Fiscal	Contable		Fiscal	Contable	
<u>Activo</u>						
Caja	200.000	200.000	-	350.000	350.000	-
B.Uso	500.000	500.000	-	500.000	500.000	-
Amortización	(300.000)	(200.000)	(100.000)	(485.000)	(350.000)	(135.000)
Valor Llave	-	50.000	(50.000)	-	50.000	(50.000)
<u>Pasivo</u>						
Acreedores	150.000	150.000	-	150.000	150.000	-
Previsiones	-	80.000	(80.000)	-	30.000	(30.000)

Variación en las diferencias temporarias:

	Diferencia Año1	Diferencia Año 2	Variación
<u>Activo</u>			
Caja	-	-	-
B.Uso	-	-	-
Amortización	(100.000)	(185.000)	85.000
Valor Llave	-	-	-
<u>Pasivo</u>			
Acreedores	-	-	-
Previsiones	(80.000)	(30.000)	(50.000)

Conciliación y cálculo de la tasa efectiva :

Resultado contable	2.000.000	
Donaciones	200.000	permanente
Amortizaciones	(85.000)	temporaria
Previsiones	(50.000)	temporaria
Total	2.065.000	

Diferencias: Tasa Efectiva:

IRAE	516.250
------	---------

Resultado contable	2.000.000	
Resultado cont x tasa 25%	500.000	25.00%
+ -Diferencias permanentes x tasa	50.000	2.50%
+ - Variación de dif. temporales x tasa	(33.750)	(1.688)%
TOTAL	516.250	25.813%

Entonces verifica con el Impuesto calculado

V. TRABAJO DE CAMPO

5.1 PROCEDIMIENTO DE TRABAJO

Para realizar la investigación nuestro equipo, recurrió a la opinión de expertos, a través de preguntas abiertas, que permitieron la plena expresión de los especialistas.

Realizamos un cuestionario guía para recabar la información, el mismo fue dividido en cuatro partes, que se refieren: la primera a los aspectos generales del tema, la segunda a los proyectos de Inversión en el marco de la Ley 16.906, la tercera a la conciliación entre la tasa efectiva y la tasa nominal de I.R.A.E., y la última a rubros patrimoniales.

A continuación revelamos el cuestionario:

“Generales”

¿Cómo percibe la aceptación y aplicación del impuesto diferido en nuestro país por parte de las empresas en general, los profesionales y los usuarios de la información contable?

¿Considera que la aplicación del cálculo del impuesto diferido, ha sido aceptada razonablemente y está siendo aplicada por parte de los responsables de llevarlo a cabo? En caso de que su respuesta sea negativa, ¿a qué factores atribuye ese hecho?

Podría dar un porcentaje de empresas con las que usted está involucrado profesionalmente, que hayan empezado a reflejar adecuadamente en sus estados contables el impuesto diferido, después del surgimiento del Decreto 162/04?

“Proyectos de inversión en el marco de la Ley 16.906”

¿Cómo interpreta el impacto que tiene la presentación de un proyecto de inversión en el cálculo del impuesto diferido?

¿En qué momento entiende usted que se debería contabilizar el referido impacto? ¿En el momento de la presentación de la solicitud, de su aprobación por parte del Poder Ejecutivo, en función del avance de la obra, u otro?

¿Tiene conocimiento de algún caso en el cual luego de haber obtenido el beneficio por Ley de inversiones, no se haya cumplido con alguno de los requisitos, por lo cual se haya perdido dicho beneficio? ¿Cómo afectó dicha situación al cálculo del impuesto diferido?

“Conciliación entre la tasa efectiva y la tasa nominal de I.R.A.E.”

¿En su opinión, las empresas uruguayas, realizan adecuadamente el cálculo de la tasa efectiva y la conciliación entre dicha tasa y la impositiva? ¿Considera que esto les aporta información para el análisis de sus EECC o de la evolución de sus obligaciones tributarias?

“Patrimoniales”

Desde el punto de vista del impuesto diferido y su aplicación práctica: ¿cómo considera que se deberían tratar los resultados acumulados, ya que al distribuirlos habría una porción enteramente de los accionistas y otra que podría ir directamente al pasivo, por la obligación existente con la autoridad fiscal? ¿Cree usted que la

obligación con el fisco se genera en el momento del pago o que podría existir a priori un pasivo (en vez de patrimonio) por los resultados acumulados no distribuidos cuyo fin sea la distribución?

5.2 ANÁLISIS DE ENTREVISTAS

En el presente trabajo realizamos cinco entrevistas, de las cuales cuatro fueron a socios de reconocidas consultoras del medio local, a los que denominaremos entrevistados: A, B, C, D, E.

Al consultarles sobre la aceptación y aplicación del Impuesto Diferido en nuestro país por parte de las empresas en general, los profesionales y los usuarios de la información contable, la respuesta en la mayor parte de los entrevistados coincidió en que la norma ha sido muy resistida, y ha tenido una mala aceptación.

La argumentación de la resistencia se debe a que en Uruguay las empresas son muy “chicas”, al analizar el costo beneficio de aplicar las normas es muy alto, y la materialidad del impuesto diferido no es significativa, por lo tanto no es analizada en los Estados Contables.

Sin embargo esta argumentación tiene como debilidad que no hay mejor cuerpo normativo que las NICs, (ya que el objetivo de éstas ha sido uniformizar los criterios a la hora de exponer la información), en la medida que se relacionan con terceros (bancos, grandes contribuyentes, etc.).

Su aplicación en la mayoría de los casos se observa en las empresas auditadas, que generalmente son las llamadas empresas “grandes” de Uruguay.

Desde el punto de vista de los usuarios de los EECC encontramos a los bancos y a los accionistas, los entrevistados perciben que los primeros apenas quieren cumplir con la normativa, son muy pocos los ejecutivos de cuentas, analistas de créditos, que lo analizan pormenorizadamente y llegan a cuestionarlo, en cambio los accionistas sí realizan un análisis de los resultados.

Otro tema importante que genera su resistencia es la falta de capacitación, ya que las NICs son relativamente nuevas y las generaciones de los 90 en adelante son las que la vieron, las generaciones mayores no tienen entrenamiento, y como la adopción fue muy rápida, ese entrenamiento no lo pudieron hacer acompañado con el ritmo necesario.

Luego al analizar el impacto que tiene la presentación de un proyecto de inversión en el cálculo del impuesto diferido, obtuvimos respuestas encontradas, ya que es una zona gris y no hay una única respuesta.

Se admiten varias opiniones, ya que este aspecto no está regulado explícitamente en la NIC objeto de estudio, siendo ésta un área interpretativa.

Una interpretación es la siguiente: no reconocer el activo por impuesto diferido originado en el beneficio fiscal de la exoneración por inversión.

Ésta se fundamenta para el entrevistado A en los principios generales de la norma, específicamente en la aplicación del principio de excepción, que se refiere a que las diferencias temporarias que surgen del reconocimiento inicial de activos y pasivos, diferentes a una combinación de negocios y que no hayan afectado ni la ganancia contable ni la ganancia (pérdida) fiscal, no generan activo por impuesto diferido.

El mismo entrevistado opina que: *“el espíritu de la norma está basado en el principio de correlación, el método tradicional carga el gasto por impuesto a la renta en cada año en que se va pagando, pero esta forma no necesariamente se correlaciona con el ritmo en que las utilidades contables que generaron ese gasto se van devengando”* y que : *“el impuesto diferido distribuye inter-temporalmente el gasto, si miro la empresa en toda su vida, el gasto por impuesto diferido y el*

corriente es el mismo, es lo que se le paga a la D.G.I., ahora si se corta la vida en ejercicios si va a ser diferente, porque se devenga en forma diferente.”

El mismo profesional es concluyente en su interpretación, afirmando que el único impacto que tiene el beneficio fiscal obtenido, es el no reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido causado por diferencias temporarias imponibles, surgidas por hechos económicos anteriores.

Otro de los entrevistados que está a favor del no reconocimiento del activo por impuesto diferido, hace una distinción entre lo que es la norma contable y la Teoría contable. En el primer caso, argumenta que la norma nunca dice que un beneficio tributario, debe tomarse como un activo por impuesto diferido. Asimismo plantea como parte de su argumento el caso de los beneficios tributarios permanentes, en el cual hace referencia al FASB 109, que establece que no se pueden considerar este tipo de beneficios.

Con respecto a la Teoría contable, concuerda con que existe un activo, pues hay un hecho pasado. Pero plantea la duda sobre el momento en que se genera dicho hecho y la confiabilidad de su medición.

En la misma postura se encuentra el contador (C), basándose en que la NIC 12 “...no aborda los métodos de contabilización de las subvenciones del gobierno (NIC 20)...” “...ni de los créditos fiscales por inversiones”. En su opinión la definición de crédito fiscal tiene un amplio alcance que comprende el cómputo del beneficio de I.R.A.E por inversiones, y por lo tanto no corresponde incluir un activo por impuesto diferido por este concepto.

Mientras que los defensores de la otra posición (admitir un activo por impuesto diferido) apuntan a que en realidad, en el futuro, voy a tener que pagar un menor impuesto y analizando el espíritu de la norma, concluyen que este régimen de

promoción de inversiones lo tenemos sólo nosotros en Uruguay, los demás países no lo tienen y por lo tanto no se puede generalizar. Esta situación es específica y es un tecnicismo, lo que busca la norma, es que se exonere el impuesto a la renta.

Según el entrevistado D, la razón de la existencia del cálculo del impuesto diferido, es la diferencia que existe entre el tratamiento contable y fiscal de los hechos económicos. Desde el punto de vista tributario, existe una exención fiscal, la cual da origen a un derecho que tiene el contribuyente a resarcirse o a exonerarse de impuesto, por lo cual debe reconocerse a nivel de la contabilidad el impuesto diferido.

Ante la pregunta: en qué momento se debería reconocer el impuesto diferido causado por la exoneración tributaria, obtuvimos diversas respuestas. En un extremo, siguiendo con su postura el entrevistado A, opina que este beneficio afecta el impuesto corriente y no el diferido, es un tema fiscal, por lo tanto no existe tal momento, porque no hay impacto contable. En esta misma línea se encuentra el entrevistado C, que interpreta que el crédito por la exoneración, es distinto a una diferencia temporaria, que es la que se quiere reconocer en el método del impuesto diferido. Por su parte el entrevistado B, argumenta que en caso de que este tema esté abarcado por la NIC 12, habría que ver si el hecho pasado está constituido por la realización de la inversión y la obtención de la declaratoria. Pero igualmente quedarían por cumplir los compromisos asumidos.

Por otro lado los dos profesionales que opinaron que este beneficio sí repercute en el cálculo del impuesto diferido, señalan que el momento del reconocimiento debe ser cuando se haya obtenido la declaratoria promocional por parte del Poder Ejecutivo y se haya hecho la inversión.

Los entrevistados no conocen ningún caso en que se haya dado el no cumplimiento de los objetivos fijados por las empresas inversoras, hecho que podría hacer perder los beneficios concedidos. Asimismo opinan que:

- Si ocurriera el incumplimiento, podría afectar el impuesto diferido calculado sobre otros hechos económicos (por ejemplo, reconocer el pasivo que no contabilicé a causa de la obtención de la exoneración).
- Se trata de una corrección (eliminación) de un beneficio considerado previamente.
- Está asociado con el momento de contabilización del activo, la misma se puede realizar cuando se está seguro del valor de recuperación de ese activo, si se llega a dar la necesidad de extornarlo, es porque la contabilización fue anticipada.

La realización adecuada del cálculo de la tasa efectiva y de la conciliación entre ésta y la impositiva, fue otro de los temas abordados en este trabajo de campo.

En general los expertos opinaron que no es un tema sencillo y que es muy común encontrar errores en estos cálculos, ya sea por falta de sistematicidad o por complejidad propia de la empresa. En su experiencia como auditores, han podido constatar que la Nota a los Estados Contables, referida a la conciliación, muchas veces está viciada de errores, ya sea debido al procedimiento o mecánica utilizada, como a la incorrecta agrupación de partidas conciliatorias.

El entrevistado A, afirma que lo que se debería hacer es tomar la declaración del impuesto a la renta y al mismo tiempo ver los movimientos del impuesto diferido, luego agrupar cada una de estas partidas y mostrarlas en la conciliación.

El entrevistado B, sostiene que por medio de la conciliación se obtiene la seguridad de haber calculado bien el impuesto, es una forma de corroborar si el

resultado es razonable, siempre teniendo en cuenta la relación costo-beneficio y la materialidad del impuesto diferido.

Por su parte el entrevistado D, opina que en general las normas de exposición que están vinculadas con la NIC 12, son complicadas de manejar por parte de la mayoría de las empresas, siendo las auditorías las que realizan las modificaciones correspondientes.

También coinciden en la consideración de la conciliación como un instrumento que aporta información para el análisis de los estados contables.

Finalmente respecto al tratamiento de las posibles retenciones aplicables a los resultados acumulados, partiendo de la base de que los mismos tienen como destino final la distribución, los entrevistados opinan lo siguiente respecto al momento de reconocer el pasivo por la obligación existente con la autoridad fiscal.

En general, entienden que está contestado dentro de la NIC 1 y de la NIC de pasivo y pasivo financiero, que establecen que éstos pasan a ser pasivos cuando la distribución la aprueba el órgano social competente ya que hay una Ley, una norma, que establece que de los resultados generados, se debe distribuir el 20%.

El entrevistado A, agrega que es un hecho interpretable, en la práctica se lo considera como dos impuestos y dos cosas diferentes.

Se lo puede considerar como un adicional, en caso contrario, no se lo reconoce como pasivo hasta el momento en que se distribuye. Más que un tema contable, es un tema vinculado a la definición de los impuestos.

VI. CONCLUSIONES FINALES

Nuestra opinión, luego de las investigaciones realizadas, es la siguiente:

En general las empresas auditadas son las que aplican correctamente la NIC 12, y que los profesionales se resisten a su aplicación a causa de que le atribuyen mayor complejidad de la que realmente tiene, debido a que abarca múltiples disciplinas, ya que es una cuestión contable y a la vez fiscal.

En lo que refiere a la aplicación de la Ley de inversiones y su impacto en el cálculo del impuesto diferido, opinamos que aquellas empresas cuyos proyectos de inversión sean declarados promovidos por el Poder Ejecutivo, tienen un mayor valor que aquellas que no cuentan con dicho beneficio.

Asimismo, entendemos que la tendencia actual de las normas contables adecuadas, es mostrar el valor razonable de los activos.

Por todo lo mencionado anteriormente, concluimos que en este caso, la empresa poseería un activo que debe ser reflejado en sus estados contables, sobre todo cuando el mismo está referido a sucesos pasados claramente comprobables (por ejemplo, el hecho de haber realizado una inversión en el interior del país (descentralización)); en ese caso es claro que los beneficios tributarios deben ser considerados desde el momento en que se cumplen los dos elementos básicos en cuestión: se obtiene la exoneración impositiva por parte del Poder Ejecutivo y se completa la inversión en las condiciones requeridas.

Podría ser distinto el tratamiento contable si la obtención de los beneficios está asociada a sucesos futuros no del todo verificables al momento de preparar los estados contables (por ejemplo el incremento de las exportaciones de ejercicios futuros); en este caso dependiendo de la incertidumbre asociada a todo hecho futuro -

por un lado- y por otro lado dependiendo de la necesidad de correlacionar ingresos y gastos, podría resultar más prudente no reconocer el activo (o no reconocer la porción del beneficio asociada esos hechos futuros) hasta tanto no se concrete el mismo.

En cualquier caso, a los efectos del reconocimiento de un activo, la empresa deberá tener presente las restricciones que establece la norma (que exista suficiente renta fiscal en el futuro contra la cual revertir el activo, por ejemplo).

Entendemos que es una posición discutida entre los profesionales e inclusive algunos de los contadores entrevistados, en este sentido, adoptan una posición conservadora (no reconocer el activo por impuesto diferido).

Con respecto al cálculo de la tasa efectiva y la conciliación de la misma con la tasa nominal, entendemos que no es un tema sencillo, lo que conlleva a que en general la Nota a los EECC referente a este tema esté corrompida por errores, salvo en el caso de aquellas empresas que están sometidas a un proceso de auditoría externa.

Asimismo nos parece importante destacar, que en este último caso, la información obtenida resulta sumamente útil a efectos de explicar por ejemplo, por qué el gasto por impuesto no está asociado directamente a la utilidad contable.

Por otra parte, coincidimos con la mayoría de los entrevistados con respecto al reconocimiento del pasivo por futuras retenciones de impuesto a la renta, en que está contestado dentro de la NIC 1 y de las normas referentes a pasivo y pasivo financiero, que establecen que éstos pasan a ser pasivos cuando la distribución la aprueba el órgano social competente.

VII. BIBLIOGRAFÍA

AMEXIS, Rafael. IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO –NIC12-: Aplicación práctica en Uruguay, Análisis detallado de la norma y ejemplos. Montevideo, Uruguay: Ernest & Young, 2007. 178 p.

Criterios básicos generales de funcionamiento [en línea] [accedido: setiembre 10, 2010]<http://www.mef.gub.uy/comap/2010_08_03_Criterios_COMAP_Nuevo%20Regimen.pdf

Decreto 443/008. URUGUAY, 23 de Setiembre de 2008.

Decreto 455/007. URUGUAY, 6 de Diciembre de 2007.

Deloitte: IFRS para Pymes. [en línea] Entrega n° 21, Colombia, diciembre 2009[accedido: setiembre 20, 2010]
<http://www.iasplus.com/espanol/0912ifrspymesno21.pdf>.

Figueiras, Silvina-Planchón, Gisel –Viera, Viviana.Monografía: Análisis comparativo de estados contables según normas contables adecuadas y según normativa fiscal- Montevideo, Uruguay 2010,211p.

García Olmedo, Ramón -Corona Romero Enrique: Monografías sobre las normas internacionales de información financiera-Impuesto sobre las ganancias. [en línea] España 2004 [accedido: octubre 10, 2010]
<http://www.aeca1.org/niif/monografias_niif_aeca_expansion/libro5/139-334.pdf>

Ley 16.906. INTERÉS NACIONAL, PROMOCIÓN Y PROTECCIÓN, 22 de Diciembre de 1997.

Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Contables, IASC, Julio 1989.

Martínez, Antonio- Fernández, Elena .La relación Contabilidad-Fiscalidad a través de la aplicación práctica del impuesto sobre sociedades. [en línea] Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol XXXV n°130, julio-setiembre 2006, pp 621-644. [accedido setiembre 16, 2010] < <http://aeca.es/pub/refc/articulos.php?id=0237>>

NEWTON, Enrique Fowler. Contabilidad superior. Buenos Aires, Argentina: La Ley, Tomo 2, quinta edición, 2005.

NIC 1: Presentación de Estados Financieros. 2005

NIC 12: Impuesto a las Ganancias. 1998

NIC 16: Propiedad, planta y equipos. 2005

UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA. Cátedra Teoría Contable Superior, Presentación Impuesto Diferido [Transparencias], Udelar, Montevideo 2009. [accedido setiembre 30, 2010]

<http://www.ccee.edu.edu.uy/ensenian/catconsu/teopractivo/NIC_12_Impuesto_Diferido.pdf>

ANEXOS

FUENTES DE DATOS

A) Decreto N ° 455/007

Ministerio de Economía y Finanzas

Ministerio de Transporte y Obras Públicas

Ministerio de Industria, Energía y Minería

Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca

Ministerio de Turismo y Deporte

Montevideo, 26 de Noviembre de 2007

Visto: la Ley N° 16.906 de 7 de enero de 1998, de Promoción y Protección de Inversiones.

Resultando: I) que el Capítulo III de dicha disposición regula los beneficios tributarios a otorgar a proyectos de inversión y a actividades sectoriales específicas.

II) que tales beneficios están claramente vinculados al cumplimiento de objetivos en materia de progreso técnico, aumento y diversificación de las exportaciones, generación de empleo productivo facilitación de la integración, fomento de las pequeñas y medianas empresas, mejora del proceso de descentralización, y utilización de tecnologías limpias.

Considerando: I) que el crecimiento de la inversión constituye la piedra angular para consolidar el proceso de desarrollo del sistema productivo, lo que habrá de generar una mejora sustancial en el empleo tanto en la cantidad de las personas ocupadas como en sus retribuciones.

II) que a tal fin es necesario adoptar todas aquellas medidas que permitan estimular dicho proceso, tanto por la vía del mejoramiento de los aspectos institucionales de atención al inversor, como por el establecimiento de un sistema de exoneraciones caracterizado por la aplicación de criterios objetivos, explícitos y compatibles con los fines establecidos en el texto legal referido.

III) que en lo que respecta a los aspectos de relacionamiento con el inversor, el presente decreto racionaliza los trámites de solicitudes de exoneraciones, estableciendo plazos perentorios de pronunciamiento por parte de la COMAP, regulando en forma precisa los requisitos que habrán de solicitarse en las distintas etapas de ejecución y operación de los proyectos, y designado a la Oficina de Atención al Inversor del Ministerio de Economía y Finanzas como entidad de enlace y facilitación de dichos trámites.

IV) que en lo atinente al alcance de los beneficios a otorgar, la nueva reglamentación se orienta al cumplimiento estricto de lo dispuesto por la Ley estableciendo una segmentación de los proyectos de inversión en función de su magnitud, disponiendo un régimen simplificado para los proyectos pequeños y favoreciendo la aplicación de los beneficios a las pequeñas y medianas empresas, lo que resultaba inaccesible hasta el presente, dados los costos propios de la formulación de los proyectos. En el caso de los proyectos medianos y grandes, se establece la incorporación de una matriz de indicadores que permitirá cuantificar el cumplimiento de los objetivos establecidos en la ley. En función de dicha matriz, y del puntaje específico que logre el proyecto, se determinarán los beneficios tributarios aplicables. Debe destacarse asimismo la ampliación del ámbito objetivo de las

exoneraciones beneficiadas, ya que se incorpora a las destinadas a las actividades comerciales y de servicios, de modo de consolidar el proceso de equidad intersectorial iniciado en la Reforma Tributaria.

Atento: a lo expuesto.

El Presidente de la República

D E C R E T A:

Artículo 1º.- (Beneficiarios).- Podrán acceder a los beneficios previstos en la Sección I del Capítulo III de la Ley N° 16.906, de 7 de enero de 1998, las empresas cuyos proyectos de inversión o la actividad del sector en que desarrollan su giro, sean declarados promovidos por el Poder Ejecutivo, de acuerdo a lo dispuesto por la Ley citada, la presente reglamentación y, en su caso, la normativa interna e instructivos que dicte la Comisión de Aplicación.

Artículo 2º.- (Declaratoria promocional).- Corresponderá al Poder Ejecutivo declarar promovidas las actividades sectoriales específicas.

Las empresas que proyecten realizar inversiones con destino a su giro podrán solicitar se las considere a los efectos de obtener los beneficios de la declaratoria promocional presentándose a tal fin a la Comisión de Aplicación a través de la Oficina de Atención al Inversor. Quedan comprendidas en la previsión de este artículo las empresas que desarrollan su actividad en un sector que ya haya sido declarado promovido por el Poder Ejecutivo, para la obtención de beneficios complementarios a los ya otorgados a dicho sector.

Artículo 3º.- (Alcance objetivo).- Se entenderá por inversión, a los efectos de lo dispuesto en la presente reglamentación, la adquisición de los siguientes bienes destinados a integrar el activo

fijo o intangible:

- a) Bienes corporales muebles destinados directamente a la actividad de la empresa. Quedan excluidos los vehículos no utilitarios y los bienes muebles destinados a la casa habitación.
- b) Mejoras fijas, excluidas las destinadas a casa habitación.
- c) Bienes incorporeales que determine el Poder Ejecutivo.

Artículo 4º.- (Proyectos promovidos: clasificación).- A los efectos de la presentación de la solicitud de declaratoria promocional y de los beneficios a aplicar, los proyectos se clasificarán en:

a)Pequeños: con una inversión menor a (tres millones quinientas mil unidades indexadas)	U.I. 3:500.000
b)Medianos Tramo 1: con una inversión igual o mayor a (tres millones quinientas mil unidades indexadas) y menor a (catorce millones de unidades indexadas)	U.I. 3:500.000 U.I. 14:000.000
c)Medianos Tramo 2: con una inversión igual o mayor a (catorce millones de unidades indexadas) y menor a (setenta millones de unidades indexadas)	U.I. 14:000.000 U.I. 70:000.000
d)Grandes Tramo 1: con una inversión igual o mayor a (setenta millones de unidades indexadas) y menor a (ciento cuarenta millones de unidades indexadas)	U.I. 70:000.000 U.I. 140:000.000
e)Grandes Tramo 2: con una inversión igual o mayor de (ciento cuarenta millones de unidades indexadas) y menor a (quinientos millones de unidades indexadas)	U.I. 140:000.000 U.I. 500:000.000

f)Grandes Tramo 3: con una inversión igual o mayor a (quinientos millones de unidades indexadas) y menor a (siete mil millones de unidades indexadas)	U.I. 500:000.000
	U.I.7.000:000.000

Para determinar los montos de inversión a que refieren los literales anteriores, se aplicará la cotización de la Unidad Indexada al último día del mes anterior al momento en que se efectúe la inversión.

Artículo 5°.- (Criterios para otorgar los beneficios).- Al realizar la recomendación a que refiere el último inciso del artículo 12 de la Ley N° 16.906 de 7 de enero de 1998, la Comisión de Aplicación deberá tener en cuenta los criterios establecidos en los artículos 11 y 15 de la citada Ley.

A tal fin, dictará los correspondientes instructivos y demás normativa interna tendientes a establecer una metodología de evaluación que permita ponderar adecuadamente el cumplimiento de los objetivos establecidos en dichas normas, adecuándolos a la dimensión y naturaleza de los proyectos.

Para los proyectos de inversión definidos en el literal a) del artículo 4° la reglamentación tomará en cuenta a los efectos del otorgamiento de beneficios, la generación de empleo y el desarrollo tecnológico, fijando un mínimo de beneficios y plazos en función de estos objetivos, considerados individual o conjuntamente.

Para los proyectos de inversión definidos en los literales b) a f) del artículo 4° la reglamentación establecerá una matriz de indicadores para cada uno de los tipos de proyectos, ponderando la participación de los objetivos referidos en el artículo 11 de la Ley N° 16.906 de 7 de enero de 1998, y asignando, a partir de dicha matriz un puntaje a los solicitantes en función de los resultados esperados del proyecto. En virtud de la clasificación del proyecto, y del

puntaje asignado al mismo sobre el total de puntaje máximo obtenible, se determinarán los beneficios a otorgar, de acuerdo a los criterios generales previamente establecidos y a lo que se establece en el artículo 15 del presente decreto.

Artículo 6º.- (Requisitos para la solicitud).- Las empresas que deseen obtener la declaratoria promocional deberán presentar ante la Oficina de la Atención al Inversor los siguientes elementos:

- a) Los datos identificatorios de la empresa y sus titulares y los antecedentes de la firma.
- b) La información contable y económica necesaria para la evaluación del proyecto de inversión.
- c) Una carta compromiso, que tendrá carácter de declaración jurada, en la que el solicitante se comprometerá a cumplir con las condiciones que den mérito al otorgamiento de los beneficios tributarios.
- d) Los datos identificatorios de las empresas que pertenecen al mismo grupo económico.

La Comisión de Aplicación reglamentará en sus instructivos lo dispuesto en el presente artículo, estableciendo los diversos requisitos de documentación e información contable y económica que deberán suministrar los solicitantes en función de la categorización a que refiere el artículo 4º.

En el caso de que la declaratoria promocional recaiga sobre fusiones, escisiones o transformaciones de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 26 de la Ley N° 16.906, la empresa deberá justificar el cumplimiento de las condiciones establecidas en dicha norma.

Artículo 7º.- (Oficina de Atención al Inversor).- La Oficina de Atención al Inversor actuará como enlace entre los solicitantes y la Comisión de Aplicación a efectos de gestionar las solicitudes de declaratoria promocional.

Artículo 8º.- (Procedimiento).- La Comisión de Aplicación propenderá a la simplicidad y transparencia de los procedimientos.

Los beneficiarios presentarán ante la Oficina de Atención al Inversor la solicitud acompañada de la documentación a que refiere el artículo 5º a efectos de su remisión a la Comisión de Aplicación.

Una vez recibida dicha documentación, la Comisión de Aplicación efectuará al Poder Ejecutivo la correspondiente recomendación, para que éste, si resultare procedente, emita la Resolución estableciendo la Declaración de Proyecto Promovido, especificando la finalidad del mismo, los criterios, montos máximos y plazos de los beneficios fiscales otorgados.

Artículo 9º.- (Plazos).- Para efectuar la recomendación a que refiere el artículo anterior, la Comisión de Aplicación dispondrá de los siguientes plazos, contados a partir de la fecha en que la Oficina de Atención al Inversor le remita la documentación correspondiente:

- a) Treinta días en el caso de los proyectos comprendidos en el literal a) del artículo 4º (proyectos pequeños),
- b) Cuarenta y cinco días en el caso de los proyectos comprendidos en los literales b) y c) (proyectos medianos),
- c) Sesenta días para los proyectos comprendidos en los literales d), e) y f) (proyectos grandes).

Los plazos podrán ser suspendidos para solicitar ampliación de información.

Dicha suspensión no podrá superar los treinta días en el caso de los proyectos a que refiere el literal a) del presente artículo, cuarenta y cinco días para los del literal b) y sesenta días para los del literal c).

Artículo 10º.- (Aprobación ficta y desistimiento).- Si vencido los plazos a que refiere el artículo anterior la Comisión no se hubiera expedido, se entenderá que ésta recomienda al Poder Ejecutivo el otorgamiento de los beneficios establecidos en el instructivo de dicho órgano para el proyecto objeto de análisis.

Del mismo modo, si el solicitante no suministrara en plazo la ampliación de información que la Comisión le requiera, se entenderá por desistida la solicitud de los beneficios.

Artículo 11º.- (Seguimiento).- Una vez aprobada la inversión, y dictada la Resolución respectiva, los beneficiarios deberán presentar a la COMAP dentro de los cuatro meses del cierre de cada ejercicio económico, sus Estados Contables con informe de Auditoría para los contribuyentes incluidos en la División de Grandes Contribuyentes de la Dirección General Impositiva, de Revisión Limitada para los contribuyentes del Sector CEDE del citado organismo y de compilación para los restantes.

En el caso de los contribuyentes comprendidos en los literales b) a f) del artículo 4º (proyectos medianos y grandes), deberán además presentar en el plazo a que refiere el inciso anterior, una declaración jurada complementaria en la que conste toda la información no incluida en los estados contables que sirva de base para el análisis del cumplimiento de los indicadores para la aplicación de los beneficios, de acuerdo a la reglamentación que dicte la Comisión de Aplicación.

Artículo 12°.- (Pérdida de los beneficios).- La Comisión de Aplicación realizará el contralor de la efectiva ejecución de los proyectos y del cumplimiento de los compromisos asumidos por los beneficiarios. Dicho control podrá efectuarse en cualquier momento del proceso de ejecución y operación del proyecto.

Si se verificara el incumplimiento de las obligaciones asumidas por los beneficiarios, tanto en el suministro de información como en los aspectos sustanciales de ejecución y operación del proyecto se procederá a reliquidar los tributos exonerados.

A tales efectos:

- a) El incumplimiento de la entrega de información a la COMAP necesaria para el seguimiento del proyecto, se considerará configurado cuando transcurran treinta días hábiles desde el vencimiento de los plazos otorgados a tal fin por las disposiciones generales o por las particulares dictadas por el Poder Ejecutivo o la COMAP. Mediando resolución fundada, la COMAP podrá extender el referido plazo.
- b) El incumplimiento en la ejecución de la inversión se considerará configurado al vencimiento del plazo otorgado por la Resolución del Poder Ejecutivo para su efectiva realización o de la respectiva prórroga si es que la misma se hubiera otorgado.
- c) El incumplimiento en la obtención cumplimiento de las metas comprometidas en la operación del proyecto de inversión se controlará cada dos años, y se considerará configurado al final del segundo año.

En el caso de los incumplimientos a que refieren los literales a) y b), los

beneficiarios deberán reliquidar los tributos exonerados, más las multas y recargos correspondientes.

En el caso de los incumplimientos a que refiere el literal c), los beneficiarios deberán reliquidar los tributos exonerados, actualizados por la evolución de la Unidad Indexada entre la fecha de su acaecimiento y la de la configuración del incumplimiento. La Dirección General Impositiva establecerá el plazo para el pago de tales obligaciones.

Si la empresa beneficiaria perteneciera a un mismo grupo económico la Comisión de Aplicación controlará que los resultados esperados del proyecto que dieron lugar al otorgamiento de los beneficios no se relacionen con resultados de signo contrario originados en actividades similares a las que son objeto del beneficio desarrolladas por otras empresas integrantes del mismo grupo económico. Si se verificara que los resultados positivos del proyecto se relacionan con resultados de signo contrario en otras empresas del mismo grupo económico se procederá a reliquidar los beneficios. A los efectos de determinar los criterios de vinculación a que refiere el presente inciso, se aplicarán las normas del Banco Central del Uruguay.

La Comisión de Aplicación tendrá la facultad de realizar la auditoría de la información suministrada y comunicar a la Dirección General Impositiva, mediante resolución, los eventuales incumplimientos a efectos de la reliquidación de los tributos. Sin perjuicio de ello, las empresas beneficiarias tendrán la obligación de dejar de aplicar los beneficios y proceder a su reliquidación, si se verificaran las condiciones objetivas del incumplimiento, con independencia del pronunciamiento de la Comisión.

Artículo 13°.- (Márgenes de tolerancia).- En el caso de los proyectos comprendidos en los literales a), b) y c) del artículo 4°, se admitirá durante el

período de ejecución y operación del proyecto establecido en la Resolución respectiva, un margen de tolerancia del 30% (treinta por ciento) respecto a la obtención del puntaje proyectado de conformidad a lo dispuesto en el artículo 5°.

En el caso de los proyectos grandes, se podrán establecer márgenes de tolerancia variables y decrecientes en función del período de ejecución y operación del proyecto. Dichos márgenes no podrán ser superiores al 30% (treinta por ciento) para los primeros dos años, 40% (cuarenta por ciento) para los tres años subsiguientes y 50% (cincuenta por ciento) para el resto del período.

Los márgenes de tolerancia se calcularán en relación con el puntaje total de la matriz de indicadores, por lo que podrán existir márgenes mayores para cada uno de los indicadores considerados individualmente.

En todos los casos, razones ajenas a la empresa debidamente fundadas como excepcionales y por tanto no previsibles a la hora de presentación del proyecto podrán dar mérito a establecer un período de suspensión en el cronograma de cumplimiento de los resultados del proyecto y por tanto de reliquidación de los plazos y beneficios.

Artículo 14°.- (Recategorización).- En caso de que el inversor demuestre que ha cumplido los requisitos exigidos para una categoría o puntaje superior, podrá solicitar que se le otorguen las exoneraciones correspondientes a dicha categoría o puntaje.

Del mismo modo, en caso de incumplimiento por encima de los márgenes de tolerancia a que refiere el artículo anterior, podrá solicitarse el amparo de los beneficios aplicables a la categoría o puntaje que se cumpla efectivamente,

sin perjuicio de las reliquidaciones de tributos que correspondan.

Artículo 15°.- (Exoneración de Impuesto a la Renta).- Las empresas cuyos proyectos de inversión hayan sido declarados promovidos al amparo de la presente reglamentación, gozarán de una exoneración de los Impuestos a las Rentas de la Industria y Comercio, y a las Rentas de las Actividades Económicas.

La renta fiscal exonerada no podrá exceder los siguientes porcentajes del monto efectivamente invertido en los activos fijos o intangibles comprendidos en la declaratoria promocional:

- a) 60% (sesenta por ciento) del monto invertido en el caso de los proyectos comprendidos en el literal a) del artículo 4° del presente decreto.
- b) 70% (setenta por ciento) en el caso de los proyectos comprendidos en el literal b).
- c) 80% (ochenta por ciento) en el caso de los proyectos comprendidos en el literal c).
- d) 90% (noventa por ciento) en el caso de los proyectos comprendidos en los literales d) y e).
- e) 100% (cien por ciento) en el caso de los proyectos comprendidos en el literal f).

Para determinar el monto efectivamente invertido, no se tendrán en cuenta aquellas inversiones que se amparen en otros beneficios promocionales por los que se otorguen exoneraciones de los impuestos a las Rentas de las Actividades Económicas, a las Rentas de la Industria y Comercio y a las

Rentas Agropecuarias.

A efectos de la comparación, las inversiones se actualizarán considerando la cotización de la Unidad Indexada vigente al inicio de cada ejercicio.

Artículo 16º.- (Plazos).- Los plazos máximos para la aplicación de las exoneraciones a que refiere el artículo 15º del presente decreto variarán en virtud de la categorización a que refiere el artículo 4º y del puntaje otorgado. A tal fin, el plazo de la exoneración a cada proyecto resultará de aplicar la relación del puntaje obtenido por el proyecto respecto al puntaje total posible en la matriz de indicadores utilizadas para los proyectos comprendidos en el literal f) del artículo 4º, al plazo máximo de exoneración. Lo dispuesto en el presente inciso es sin perjuicio de lo establecido en el artículo 5º para los proyectos de inversión comprendidos en el literal a) del artículo 4º.

El plazo se computará a partir del ejercicio en que se obtenga renta fiscal, incluyendo a este último en dicho cómputo, siempre que no hayan transcurrido cuatro ejercicios de la declaratoria promocional. En este caso, el referido plazo máximo se incrementará en cuatro años y se computará desde el ejercicio en que se haya dictado la citada declaratoria.

En el caso de inversiones realizadas por las empresas que revistan la calidad de usuarios de parques industriales, el plazo máximo a que refiere el inciso anterior podrá extenderse hasta cinco años.

La exoneración no podrá superar los siguientes porcentajes de la renta neta fiscal:

- a) 90% (noventa por ciento) de la renta neta fiscal, para los ejercicios comprendidos en el primer 50% (cincuenta por ciento) del plazo máximo

otorgado.

- b) 80% (ochenta por ciento) para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% (diez por ciento) del plazo máximo.
- c) 60% (sesenta por ciento) para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% (diez por ciento) del plazo máximo.
- d) 40% (cuarenta por ciento) para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% (diez por ciento) del plazo máximo.
- e) 20% (veinte por ciento) para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% (diez por ciento) del plazo máximo.
- f) 10% (diez por ciento) para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% (diez por ciento) del plazo máximo.

Si la aplicación del 10% del plazo máximo a que refieren los literales b) a f) diera como resultado períodos que incluyesen ejercicios fraccionados, la Comisión de Aplicación adecuará mediante prorrateo los porcentajes máximos de renta exonerada en dichos períodos.

Artículo 17°.- (Nuevas inversiones dentro de los plazos).- Las nuevas inversiones que realicen las empresas en los períodos en los que estén gozando de los beneficios establecidos en el artículo 16°, se evaluarán como incrementales de forma que el recálculo de la matriz podrá dar lugar a recategorización y extensión de plazos en las condiciones establecidas en los artículos 5°, 15° y 16°.

Artículo 18°.- (Sector Turismo).- Los proyectos de inversión referidos a hoteles y complejos turísticos podrán aplicar a los beneficios establecidos en el

presente decreto de acuerdo a las condiciones establecidas.

Los proyectos de inversión referidos a hoteles y complejos turísticos que alcancen de acuerdo a lo establecido en el artículo 5 del presente decreto un puntaje superior al 60% del puntaje total posible en la matriz de indicadores utilizadas para los proyectos comprendidos en el literal e) del artículo 4º, podrán solicitar la autorización para que operen salas de Casinos del Estado en dichos hoteles o complejos turísticos en la medida que la viabilidad de la inversión proyectada se relacione con tal autorización. El Ministerio de Economía y Finanzas tomará en cuenta los impactos esperados del proyecto sobre los objetivos de desarrollo a los efectos de proceder a tal autorización.

Artículo 19º.- (Inversiones de gran significación económica).- En el caso de los proyectos de inversión por montos iguales o superiores a U.I. 7.000:000.000 (siete mil millones de unidades indexadas), se otorgará una exoneración del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas por un período máximo de veinticinco años, hasta la concurrencia de la renta neta fiscal con el monto de la inversión.

Artículo 20º.- (Régimen opcional).- Las empresas que hayan presentado o presenten en el futuro proyectos de inversión solicitando la declaración promocional prevista en la Ley N° 16.906, de 7 de enero de 1998, podrán optar por el nuevo régimen establecido en la presente reglamentación o por el último vigente antes de la aprobación de aquél. Dicha opción regirá para los proyectos de inversión presentados entre el día 20 de diciembre de 2006 y el día 28 de febrero de 2009.

Las empresas que hayan presentado proyectos luego del 20 de diciembre de 2006 y hayan obtenido la declaración promocional antes de la entrada en vigencia del presente decreto, podrán solicitar se adecuen los beneficios

otorgados a las disposiciones del nuevo régimen.

Para hacer uso de la opción a que hace referencia el inciso anterior, las empresas deberán presentar una nota a la Comisión de Aplicación y la documentación que ésta solicite a tales efectos.

Artículo 21°.- Comuníquese, publíquese, etc. Dr. TABARÉ VÁZQUEZ, Presidente de la República; DANILO ASTORI; VÍCTOR ROSSI; JORGE LEPRÁ; JOSÉ MUJICA; LILIAM KECHICHIAN.

Publicado el 06.12.007 en el Diario Oficial N° 27.379

B) Decreto N ° 443/008



Ministerio de Economía y Finanzas

Ministerio de Industria, Energía y Minería

Ministerio de Trabajo y Seguridad Social

Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca

Ministerio de Turismo y Deporte

Montevideo, 17 de Setiembre de 2008

Visto: el Decreto N° 455/007, de 26 de noviembre de 2007, que reglamentó el nuevo régimen de promoción de inversiones a que hace referencia el Capítulo III de la Ley N° 16.906, de 7 de enero de 1998 y el Decreto N° 15/004, de 20 de enero de 2004, que designó a la Oficina de Atención de Inversores del Ministerio de Turismo y Deporte como la reguladora de trámite de proyectos de Inversión que soliciten los beneficios de la Ley N° 16.906, de 7 de enero de 1998.

Resultando: I) la necesidad de aclarar la forma en que se determina el monto de la exoneración del Impuesto a la Renta a que hace referencia el artículo 15 del Decreto N° 455/007, de 26 de noviembre de 2007.

II) la necesidad de ampliar el plazo opcional a que hace referencia el Art. 20 del Decreto N° 455/007, de 26 de noviembre de 2007.

III) la necesidad de reubicar la ventanilla única para trámites de inversión que se encuentra en la Oficina de Atención de Inversores del Ministerio de

Turismo y Deporte.

Atento: a lo expuesto, a lo establecido por la Ley N° 16.906, de 7 de enero de 1998 y el Decreto Ley N° 14.178, de 28 de marzo de 1974.

El Presidente de la República

D E C R E T A:

Artículo 1°.- Sustitúyese el inciso segundo del artículo 4° del Decreto N° 455/007, de 26 de noviembre de 2007, por el siguiente:

"Para determinar los montos de inversión a que refieren los literales anteriores y el artículo 19 del presente decreto, se aplicará la cotización de la Unidad Indexada del último día del mes anterior al momento en que se presenta el proyecto."

Artículo 2°.- Sustitúyese el artículo 5° del Decreto N° 455/007, de 26 de noviembre de 2007, por el siguiente:

"Artículo 5°.- (Criterios para otorgar los beneficios).- Al realizar la recomendación a que refiere el último inciso del artículo 12 de la Ley N° 16.906 de 7 de enero de 1998, la Comisión de Aplicación deberá tener en cuenta los criterios establecidos en los artículos 11 y 15 de la citada Ley.

A tal fin, dictará los correspondientes instructivos y demás normativa interna tendientes a establecer una metodología de evaluación que permita ponderar adecuadamente el cumplimiento de los objetivos establecidos en dichas normas, adecuándolos a la dimensión y naturaleza de los proyectos.

Para los proyectos de inversión definidos en los literales a) a f) del artículo 4,

la reglamentación establecerá una matriz de indicadores para cada uno de los tipos de proyectos, ponderando la participación de los objetivos referidos en el artículo 11 de la ley 16.906 de 7 de enero de 1998, y asignando, a partir de dicha matriz un puntaje a los solicitantes en función de los resultados esperados del proyecto. En virtud de la clasificación del proyecto, y del puntaje asignado al mismo sobre el total de puntaje máximo obtenible, se determinarán los beneficios a otorgar, de acuerdo a los criterios generales previamente establecidos y a lo que se establece en el artículo 15 del presente decreto.-"

Artículo 3°.- Sustitúyese los artículos 15° y 16° del Decreto N° 455/007, de 26 de noviembre de 2007, por los siguientes:

"Artículo 15°.- (Exoneración de Impuesto a la Renta).- Las empresas cuyos proyectos de inversión hayan sido declarados promovidos al amparo de la presente reglamentación, gozarán de una exoneración de los Impuestos a las Rentas de la Industria y Comercio, y a las Rentas de las Actividades Económicas.

El impuesto exonerado no podrá exceder los siguientes porcentajes del monto efectivamente invertido en los activos fijos o intangibles comprendidos en la declaratoria promocional:

- a) 60% (sesenta por ciento) del monto invertido en el caso de los proyectos comprendidos en el literal a) del artículo 4° del presente decreto.
- b) 70% (setenta por ciento) en el caso de los proyectos comprendidos en el literal b).
- c) 80% (ochenta por ciento) en el caso de los proyectos comprendidos en el

literal c).

d) 90% (noventa por ciento) en el caso de los proyectos comprendidos en los literales d) y e).

e) 100% (cien por ciento) en el caso de los proyectos comprendidos en el literal f).

Para determinar el monto efectivamente invertido, no se tendrán en cuenta aquellas inversiones que se amparen en otros beneficios promocionales por los que se otorguen exoneraciones de los Impuestos a las Rentas de las Actividades Económicas, a las Rentas de la Industria y Comercio y a las Rentas Agropecuarias.”

Artículo 16°.- (Plazos).- Los plazos máximos para la aplicación de las exoneraciones a que refiere el artículo 15° del presente decreto variarán en virtud de la categorización a que refiere el artículo 4° y del puntaje otorgado. A tal fin, el plazo de la exoneración a cada proyecto resultará de aplicar la relación del puntaje obtenido por el proyecto respecto al puntaje total posible en la matriz de indicadores utilizada para los proyectos comprendidos en el literal f) del artículo 4°, al plazo máximo de exoneración.

El plazo se computará a partir del ejercicio en que se obtenga renta fiscal, incluyendo a este último en dicho cómputo, siempre que no hayan transcurrido cuatro ejercicios de la declaratoria promocional. En este caso, el referido plazo máximo se incrementará en cuatro años y se computará desde el ejercicio en que se haya dictado la citada declaratoria.

En el caso de inversiones realizadas por las empresas que revistan la calidad de usuarios de parques industriales, el plazo máximo a que refiere el inciso

anterior podrá extenderse hasta cinco años.

La exoneración no podrá superar los siguientes porcentajes del impuesto a pagar:

- a) 90% (noventa por ciento) del impuesto a pagar, para los ejercicios comprendidos en el primer 50% (cincuenta por ciento) del plazo máximo otorgado.
- b) 80% (ochenta por ciento) para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% (diez por ciento) del plazo máximo.
- c) 60% (sesenta por ciento) para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% (diez por ciento) del plazo máximo.
- d) 40% (cuarenta por ciento) para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% (diez por ciento) del plazo máximo.
- e) 20% (veinte por ciento) para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% (diez por ciento) del plazo máximo.
- f) 10% (diez por ciento) para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% (diez por ciento) del plazo máximo.

Si la aplicación del plazo máximo a que refieren los literales anteriores diera como resultado períodos que incluyesen ejercicios fraccionados, la Comisión de Aplicación adecuará mediante prorrateo los porcentajes máximos de impuesto exonerado en dichos períodos.-"

Artículo 4°.- Sustitúyese el artículo 19° del decreto N° 455/007, de 26 de

noviembre de 2007, por el siguiente:

"Artículo 19°.- (Inversiones de gran significación económica).- En el caso de los proyectos de inversión por montos iguales o superiores a U.I. 7.000.000.000 (siete mil millones de unidades indexadas), se otorgará una exoneración del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas de hasta el 100% del monto efectivamente invertido por un período máximo de 25 años de acuerdo al puntaje obtenido en la matriz de indicadores correspondiente a este tramo.

La reglamentación establecerá una matriz de indicadores para este tramo, ponderando la participación de los objetivos del artículo 11 de la Ley N° 16.906 de 7 de enero de 1998, y asignando, a partir de dicha matriz un puntaje a los solicitantes en función de los resultados esperados del proyecto."

Artículo 5°.- Sustitúyese el artículo 20° del decreto N° 455/007, de 26 de noviembre de 2007, por el siguiente:

"Artículo 20°.- (Régimen opcional).- Las empresas que hayan presentado o presenten en el futuro proyectos de inversión solicitando la declaración promocional prevista en la Ley N° 16.906, de 7 de enero de 1998, podrán optar por el nuevo régimen establecido en la presente reglamentación o por el último vigente antes de la aprobación de aquel. Dicha opción regirá para los proyectos de inversión presentados entre el día 20 de diciembre de 2006 y el día 28 de febrero de 2009.

Las empresas que hayan presentado proyectos luego del 20 de diciembre de 2006 y hayan obtenido la declaración promocional antes del 30 de junio de 2008, podrán solicitar se adecuen los beneficios otorgados a las disposiciones

del nuevo régimen.

Para hacer uso de la opción a que hace referencia el inciso anterior, las empresas deberán presentar una nota a la Comisión de Aplicación y la documentación que ésta solicite a tales efectos.-"

Artículo 6°.- Las solicitudes para la obtención de los beneficios previstos en la Ley N° 16.906, de 7 de enero de 1998, deberán presentarse en la Ventanilla Única de Inversiones de la Comisión de Aplicación, la que actuará como reguladora de trámite de expedientes, a cuyos efectos deberá ser informada de cada movimiento de los mismos.

La Ventanilla Única de Inversiones contará con un plazo máximo de cinco días hábiles contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud por parte del Inversor, a los efectos de remitir la misma así como toda la documentación anexada a la Comisión de Aplicación.

Artículo 7°.- Derógase el Decreto N° 15/004, de 20 de enero de 2004.

Artículo 8°.- Comuníquese, publíquese, etc.

Dr. TABARÉ VÁZQUEZ, Presidente de la República; DANILO ASTORI;
DANIEL MARTÍNEZ; EDUARDO BONOMI; ANDRÉS BERTERRECHE;
HÉCTOR LESCANO.