



**UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE  
ADMINISTRACIÓN**

**TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO**

***IMPACTO DE LA APLICACIÓN DE LA NIC 12 IMPUESTO A LA  
RENTAS DIFERIDO, EN EL SECTOR AGROPECUARIO***

**AUTOR: KENIA APOLINARIO PIRIZ**

**TUTOR: Cr JAVIER FORTE RODINO  
COORDINADOR: Cr ALVARO PRATO**

**Montevideo, URUGUAY  
Diciembre 2012**

PÁGINA DE APROBACIÓN

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN

El tribunal docente integrado por los abajo firmantes aprueba la Tesis de Investigación:

Título

.....  
.....

Autor/s

.....  
.....

Tutor

.....  
.....

Carrera

.....  
.....

Puntaje

.....  
.....

Tribunal

Profesor..... (Nombre y firma)

Profesor..... (Nombre y firma)

Profesor..... (Nombre y firma)

Fecha

## AGRADECIMIENTOS

Es con gran honor, gratitud, y orgullo que expreso mis más sinceros agradecimientos a mis padres, Javier Forte, docentes, amigos y familiares, que siempre me han apoyado no solo en este trabajo sino que en toda mi carrera.

A mi madre Dina Piriz, y a mi padre Artigas Apolinario les quisiera agradecer por su amor incondicional, paciencia, apoyo y dedicación no solo en mis estudios si no en todos los aspectos de mi vida.

A Javier Forte por darme el gran placer y honor de ser mi profesor tutor, que me ha enseñado no solo aspectos tributarios y contables para este trabajo, sino que he aprendido como desenvolver mi carrera, y el deseo constante de transmitir los conocimientos a otras generaciones.

A Alvaro Prato por su apoyo en este trabajo de investigación.

A Facultad de Ciencias Económicas y de Administración por la oportunidad que ofrece a nosotros los estudiantes de aprender la carrera que anhelamos.

A Haroldo, Ing. Carlos Da Silva y a Sebastian Behetti, por su colaboración y buena disposición en las entrevistas efectuadas a los mismos.

KENIA BEATRIZ APOLINARIO PIRIZ

## RESUMEN EJECUTIVO

Este trabajo trata de explicar las causales de las diferencias temporarias que pueden ocasionar la aplicación de la NIC 12 sobre las cuentas integrales de una entidad agropecuaria.

Para esto, se empleó una metodología de estudio cualitativa.

En un principio se determinó un modelo contable y otro fiscal. Y luego se ha estudiado las normas contables y tributarias en lo referente al IRAE, para así determinar, donde pueden surgir las diferencias entre la base contable con la fiscal que conllevan a las diferencias temporarias.

En realidad, con esta herramienta se sabe exactamente cuando se originó la obligación de pagar o el crédito por impuestos, esto es, el cumplimiento del principio básico contable, que es el principio de lo devengado.

Realizando el trabajo de campo, se constató que en la práctica esta herramienta no es tan valorada como se debería, es más, existe una especie de rechazo en su aplicación.

## ÍNDICE

<b>Página de Aprobación.....</b>	<b>II</b>
<b>Agradecimientos.....</b>	<b>III</b>
<b>Resumen Ejecutivo.....</b>	<b>IV</b>
<b>Capítulo 1: Metodología de trabajo.....</b>	<b>1</b>
1.1 Presentación del tema de investigación.....	1
1.2 Objetivo y alcance del trabajo.....	1
1.3 Recopilación y procesamiento de la información.....	1
<b>Capítulo 2: Introducción.....</b>	<b>4</b>
2.1 Generalidades del sector.....	4
2.2 Breve reseña histórica.....	4
2.3 Marco normativo.....	7
2.3.1 Concepto de norma.....	7
2.3.2 Normativa contable aplicable al sector.....	7
2.3.3 Normativa fiscal aplicable al sector.....	8
2.3.4 Normativa legal aplicable al sector.....	9
<b>Capítulo 3: Análisis de la NIC 12.....</b>	<b>13</b>
3.1 Breve historia.....	13
3.2 Aplicación por primera vez de la NIC 12.....	14
3.3 Análisis de la NIC 12.....	15
3.3.1 Objetivo y alcance.....	15
3.3.2 Definiciones.....	18
3.3.3 Reconocimiento de activos y pasivos por impuesto corriente.....	26
3.3.4 Reconocimiento de activos y pasivos por impuesto diferido.....	27
3.3.5 Medición.....	51
3.3.6 Reconocimiento de impuesto corriente y diferido.....	58
3.3.7 Presentación.....	70
3.3.8 Información a revelar.....	77
3.3.9 Fecha de vigencia.....	86
3.3.10 Interpretaciones.....	87

<b>Capítulo 4: Análisis de la NIC 41.....</b>	<b>93</b>
4.1 Breve historia.....	93
4.2 Introducción.....	93
4.3 Objetivo y alcance.....	95
4.3 Reconocimiento y medición.....	97
4.3.1 Ganancia y pérdida.....	102
4.3.2 Imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable.....	103
4.4 Subvenciones del gobierno.....	104
4.5 Información a revelar.....	106
4.5.1 General.....	106
4.5.2 Revelaciones adicionales para activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad.....	109
4.5.3 Subvenciones del gobierno.....	111
4.6 Fecha de vigencia.....	111
<b>Capítulo 5: Normativa fiscal.....</b>	<b>112</b>
5.1 Introducción.....	112
5.2 Impuesto a la renta en la actividad agropecuaria IRAE.....	112
5.2.1 Título 4 del texto ordenado de 1996.....	113
5.2.1.1 Hecho generador.....	113
5.2.1.2 Tasa.....	123
5.2.1.3 Renta bruta.....	123
5.2.1.4 Renta neta.....	127
5.2.1.5 Ajuste por inflación.....	154
5.2.1.6 Valuación.....	158
5.2.1.7 Precios de transferencia.....	176
5.2.1.8 Regímenes especiales.....	189
5.2.1.9 Exoneraciones.....	196
5.2.1.10 Promoción y Protección de Inversiones.....	205
5.2.1.11 Liquidación.....	212
5.3 Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA).....	223
<b>Capítulo 6: Impacto de la aplicación de la NIC 12.....</b>	<b>226</b>
6.1 Modelo contable.....	226
6.2 Modelo Fiscal.....	227
6.3 Efecto en los estados contables del reconocimiento de la liquidación de tributos.....	227

<b>Capítulo 7: Trabajo de campo.....</b>	<b>241</b>
7.1 Entrevistas .....	241
7.2 Consideraciones de su aplicación práctica.....	250
<b>Conclusiones.....</b>	<b>253</b>
<b>Bibliografía.....</b>	<b>256</b>
<b>Abreviaturas.....</b>	<b>259</b>

## **CAPÍTULO 1: METODOLOGÍA DE TRABAJO**

### **1.1 PRESENTACIÓN DEL TEMA DE INVESTIGACIÓN**

El tema de este estudio monográfico es el “Impacto de la Aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector Agropecuario”.

Este trabajo se centró básicamente en la determinación de un modelo contable en el sector en estudio, el cual comprende los cuatros aspectos básicos de un modelo contable, siendo la moneda funcional el Dólar Estadounidense, los criterios de valuación de activos y pasivos por costo histórico, o valor razonable, la definición de capital es el financiero y por último el proceso de reconocimiento de las ganancias el cual está asociado al proceso ganancial y un modelo fiscal.

Como el sector agropecuario es un sector muy particular, donde el reconocimiento de los ingresos y la valuación de activos y pasivos, tanto a nivel contable como fiscal evidencian apartamientos significativos, esto fue, lo que estimuló a la realización de esta investigación, que trata sobre el impacto de la NIC 12 en los Estados Contables de este tipo de empresas.

La metodología aplicada en este trabajo fue de una investigación cualitativa dado el objetivo de esta tesis.

## ***1.2 OBJETIVO Y ALCANCE DEL TRABAJO***

El objetivo de esta investigación es la determinación de las diferencias temporarias que ocurren por los apartamientos de la base contable con la base fiscal.

A su vez estas diferencias temporarias pueden ocasionar el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, siempre y cuando cumplan con los requerimientos de la NIC 12.

En este trabajo, nos centramos básicamente en los siguientes productos agropecuarios; los de ganadería de carne y lana, soja, trigo, cebada, arroz, y cítricos. Dado que estos productos tienen definidos sus precios en dólar estadounidense que es la moneda funcional en la cual nos hemos enfocado.

Si bien, el alcance del trabajo son los productos descriptos precedentemente, las entrevistas realizadas en el trabajo de campo son a productores arroceros.

Pero los resultados a los que se llegó con el análisis de la investigación es aplicable a los productos ya enumerados en el párrafo anterior.

## ***1.3 RECOPIACIÓN Y PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN***

Para la obtención de la información necesaria, se analizó las normas tributarias y contables aplicables a este sector en particular, teniendo en cuenta que en lo fiscal únicamente se centro el estudio en el IRAE, y respecto a la normativa contable básicamente nos centramos en la NIC 12 y NIC 41, sin descartar las demás NICs.

Luego de recopilar la información, y resumirla en lo referente a nuestro objetivo, se confeccionó dos modelos, siendo uno el contable y el otro fiscal. Después de esto, se hizo un análisis exhaustivo de toda la información para delimitar la generación de diferencias temporarias.

Como instancia práctica, se realizó en base a los conocimientos adquiridos en el marco teórico entrevistas en las cuales pudimos llegar a una conclusión.

Las entrevistas fueron realizadas a productores agropecuarios que se dedican a la plantación de arroz, soja, sorgo, y a la ganadería.

Esta conclusión consiste en que, en realidad, el impuesto diferido otorga una información más precisa de cuando se origina los impuestos de una entidad, o sea, con esta herramienta se sabe exactamente cuando se originó la obligación de pagar o el crédito por impuestos, esto es, el cumplimiento del principio básico contable, que es el principio de lo devengado.

Pero en la práctica existe controversias relativas a lo que sería ideal a nivel teórico, lo que hizo concluir que tanto los emisores como los usuarios de la información contable tienen un efecto de rechazo a estas herramientas, dando diferentes justificativas.

## **CAPITULO 2: INTRODUCCIÓN**

### **2.1 GENERALIDADES DEL SECTOR**

Este sector se caracteriza principalmente por su importancia nacional, dado que es uno lo más importante de las exportaciones de Uruguay. La producción básicamente se compone por granos, carne, lana, productos lácteos, madera, o manufacturas con materias primas provenientes del mismo.

Dentro de los cereales, existen condiciones aptas para la producción de trigo, avena, cebada, sorgo y maíz. En oleaginosos, fundamentalmente la producción de soja. El arroz tiene una gran importancia en nuestro país.

La madera, tiene importantes inversiones en el sector industrial, utilizando la madera rolliza para el sector papelerero.

La explotación agropecuaria se caracteriza por la aptitud del suelo y la ubicación, aunque también influye la facilidad y vinculaciones del productor para llegar a determinados mercados.

### **2.2 BREVE RESEÑA HISTÓRICA**

La historia agropecuaria en esta región se inicio mucho antes de que Uruguay mismo, el comienzo de esto, fue cuando Hernandarias introdujo a estos campos ganados bovinos desde Argentina entre los años 1611-1617 de la etapa colonial.

Durante la etapa de conformación y consolidación del estado uruguayo, y luego de la Guerra Grande se generó un gran desarrollo económico que más allá de otros aspectos a destacar del auge de la época que también fue ocasionado por la revolución industrial, tal como la inserción del ferrocarril.

En lo que respecta al agro, se introdujo todo el tema del alambrado de los campos, y la introducción del ovino a la producción ganadera.

En la etapa denominada la Modernización, se profundizaron algunos de los hechos que habían comenzado en la etapa anterior, tal como el impulso de los alambramientos de los campos, lo que generó múltiples consecuencias sociales y económicas. El alambramiento, permitió subdividir la propiedad y mestizar el ganado, al tiempo que facilitó la expansión del ovino, por las características requeridas para la explotación de este nuevo rubro pecuario, proporcionando a la producción vacuna, un complemento productivo que al tiempo de agregar un importante renglón de exportaciones, como es la lana, que permitió la consolidación de la estancia ganadera.

Dada la crisis de 1929, ocasionada por la quiebra de la Bolsa de Nueva York, se instrumentaron diversas medidas en distintos rubros. Entre ellas mayor fomentación de la calidad de las actividades ya desarrolladas, y se tomaron diversas medidas en el rubro agrícola, estudiando disposiciones para el incremento de la producción forrajera, se decretó el “Cultivo obligatorio de la

tierra”, se amparo el desarrollo de cultivos de lino, cebada cervecera, oleaginosos, arroz, etc. y su posterior comercialización.

En la época del neobatllismo, se produjo una etapa en la que se denominó “agriculturización” del país, porque además de la extensión cerealera, creció la superficie con oleaginosos, remolacha y caña azucarera, fruticultura, vides, horticultura, etc. en un esfuerzo consistente y planificado por llegar al autoabastecimiento alimentario en todos los rubros posibles que permitieran las condiciones ecológicas.

Entre los años 1959 y 1973 se produjo una reducción de la población rural, luego con un fuerte apoyo estatal a la diversificación de la producción agropecuaria e industrial con destino a las exportaciones permitió modificar el perfil histórico de las mismas de tal manera que las exportaciones de carne y lana que históricamente habían representado entre el 60% y el 80% del total, pasaron a ser sólo un 40% en la década del `70 y un 35% en la década del `80.

En el periodo de 1985 a 2000, es importante señalar que se produjo una tendencia sostenida a la integración vertical entre el agro y la industria procesadora de materias primas, conformándose cadenas y complejos industriales.

## **2.3 MARCO NORMATIVO**

### **2.3.1 Concepto de Norma**

Según el diccionario de la Real Academia Española se define a una norma como una “regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades, etc.”<sup>1</sup> O sea es una manifestación de voluntad del estado mediante el órgano competente siguiendo los procedimientos vigentes.

El Pronunciamiento N° 10 del Colegio de Contadores y Economistas de Uruguay define a las normas contables como, “todos aquellos criterios técnicos utilizados como guía de las acciones que fundamentan la presentación de la información contable y que tienen como finalidad exponer en forma adecuada, la situación patrimonial, económica y financiera de un ente”.<sup>2</sup>

Las normas tributarias se definen como un “conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago”<sup>3</sup>

### **2.3.2 Normativa Contable Aplicable al Sector**

Las normas contables adecuadas son establecidas por la Ley 16.060, la cual establece que se debe llevar la contabilidad de acuerdo a las normas contables

---

<sup>1</sup> [www.rae.es](http://www.rae.es)

<sup>2</sup> Pronunciamiento N° 10 del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores de Uruguay, [www.ccea.com.uy](http://www.ccea.com.uy)

<sup>3</sup> Curso de Derecho Tributario, Ramón Valdés Costa, 3ª edición, editorial Temis S.A., Bogotá, Colombia, 2001.

adecuadas que establezca la reglamentación, acudiendo a esto, es que en el Decreto 266/007 es el determina que las Normas Internacionales de Contabilidad son de aplicación obligatoria, pero con la salvedad que deben estar traducidas al español y publicadas en la página web de la Auditoría Interna de la Nación.

Como norma contable adecuada específicamente para este sector se encuentra la NIC 41 “Agricultura”, que trata sobre la valuación de los activos biológicos y productos agrícolas. Además de esta NIC están las demás pero que no son el objeto principal de estudio en este trabajo.

### **2.3.3 Normativa Fiscal Aplicable al Sector**

Si bien el contribuyente puede llegar a tener la opción de IMEBA, cumpliendo con ciertos requisitos, este tributo carece de investigación por parte de este trabajo, dado que únicamente nos enfocamos en el IRAE, porque es donde realmente pueden surgir diferencias temporarias, que es el objeto de nuestro análisis.

En lo referente a normas tributarias, se encuentra la Ley 18.083, la cual tiene un Título que es el número 4, y es éste el que regula al Impuesto a la Renta de la Actividad Económica, además de este título está el decreto reglamentario N° 150/007, que reglamenta a esta ley.

Sin perjuicio del Decreto 150/007, se considero todas sus modificaciones posteriores.

### 2.3.4 Normativa Legal Aplicable al Sector

Las sociedades comerciales se rigen por la Ley 16.060 que establece que toda sociedad comercial debe llevar contabilidad según las normas contables adecuadas, siendo estas las establecidas por el Decreto 266/007, el cual establece las NICs, NIIF, SIC y IFRIC que se deben aplicar y además este mismo decreto establece que se debe aplicar el marco conceptual.

Sin embargo, en el caso de unipersonales, no existe norma alguna que exija la aplicación de las normas contables adecuadas, pero para llenar ese vacío legal, es que se aplica las mismas normas como si fuera una sociedad comercial, la única norma que hace referencia a la presentación de los Estados Contables de unipersonales es el Decreto 146/009, el cual establece que los Estados de deben ser presentados de la forma en que son presentados a terceros, e indicar en qué medida se asemejan a las normas contables aplicables a sociedades comerciales.

En al caso que la unipersonal no lleve contabilidad suficiente debe presentar los Estados Contables que hayan presentado a terceros.

Pero si bien las normas no establecen reglamentación específica para las unipersonales, el Decreto N° 135/009, establece dentro de las sociedades comerciales una categoría que la denomina “de menor importancia relativa”, entones que, son emisores de menor importancia de Estados Contables aquellas entidades que cumplan con todas y cada una de las siguientes condiciones<sup>4</sup>:

---

<sup>4</sup> Artículo 1 Decreto N° 283/009.

- 1) No sean emisores de valores de oferta pública.
- 2) Sus activos o ingresos operativos netos anuales no superen la UR 200.000.
- 3) Su endeudamiento total con entidades controladas por el BCU, en cualquier momento del ejercicio, no exceda al 5% de la Responsabilidad Patrimonial para Bancos.
- 4) No sean sociedades con participación estatal.
- 5) No sean controlantes de, o controladas por, entidades comprendidas en los numerales anteriores.

En las entidades de menor importancia relativa, deben adoptar como NCA de aplicación obligatoria, las NIIF establecidas por el Decreto N° 266/007 y que se enumeran a continuación<sup>5</sup>:

NIC1: Presentación de Estados Financieros.

NIC 2: Inventarios.

NIC 7: Estados de flujos de efectivo.

NIC 8: Políticas contables, cambios de estimación contables y errores.

NIC 10: Hechos ocurridos después de la fecha de balance.

NIC 16: Propiedades, planta y equipo.

NIC 18: Ingresos ordinarios.

NIC 21: Efectos de las variaciones en las tasa de cambio de moneda extranjera.

NIC 27: Estados financieros consolidados y separados.

NIC 28: Inversiones en asociadas.

NIC 36: Deterioro del valor de los activos.

---

<sup>5</sup> Artículo 2 Decreto N° 135/009.

NIC 37: Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.

NIC 41: Agricultura.

NIIF 1: Adopción por primera vez de las normas de información financiera.

También en estas empresas es aplicable el marco conceptual.

En el caso en que exista alguna circunstancia que no esté establecida por el Decreto N° 135/009 deben aplicar los criterios contables que sean de uso más generalizado y mejor se adecuen a las circunstancias particulares del caso considerado.<sup>6</sup>

Además, en lo que refiere a Estados Contables de estas entidades de menor importancia relativa se debe aplicar los mismos criterios que las demás entidades.

Por otro lado, todas las entidades que emitan sus estados contables de acuerdo con las normas contables adecuadas deben ajustar dichos estados contables para reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda si cumplen al menos una de las condiciones enumeradas a continuación:

- a) Sean emisores de valores de oferta pública.
- b) Sus ingresos operativos netos anuales superen las UR 200.000.

---

<sup>6</sup> Artículo 3 Decreto N° 135/009.

- c) Su endeudamiento total con entidades controladas por el Banco Central del Uruguay, en cualquier momento del ejercicio, exceda al 5% de la Responsabilidad Patrimonial Básica para bancos.
- d) Sean sociedades con participación estatal.
- e) Sean controlantes de, o controladas por, entidades comprendidas en los literales anteriores.

Pero todas aquellas entidades que no están comprendidas en los literales, no están obligadas a ajustar los Estados contables por la variación del poder adquisitivo, pero si optó por el no ajuste, tampoco puede hacer ajustes parciales.

Sin embargo, si elige ajustar los Estados Contables debe hacerlo mediante la NIC 29 admitiéndose la no reexpresión de los rubros integrantes del Estado de Resultados en forma individual.

Cualquier de los métodos en que se haya optado deben ser expresado en notas.

## **CAPITULO 3: ANÁLISIS DE LA NIC 12**

### **3.1 BREVE HISTORIA**

La primera versión de la NIC 12 publicada en 1979, ésta no tenía el nombre que actualmente posee, antes su denominación era “Contabilización del Impuesto a las Ganancias”.

El primer intento de modificación de la norma fue con un borrador del año 1989, el cual no llegó a modificarla dado su poca receptividad debido a que difería en forma importante con el SFAS 109 (normativa aplicable al impuesto diferido en Estados Unidos), en consecuencia a esto el IASC emitió un nuevo borrador en 1994 que modificó a la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias” en octubre de 1996 (ésta nueva versión es comúnmente conocida como NIC 12 revisada).

Posterior a esto la norma ha tenido algunos cambios en el año 2000, en el 2003, en el 2004 y recientemente el IASB ha publicado nuevas modificaciones a la NIC 12 el día 20 de diciembre del 2010. Ésta última modificación es resultado del borrador publicado en septiembre de ese año y el tema al que se refiere dicha modificación es sobre la recuperación de los activos.

Este último cambio surgió como un proyecto de divergencia con las normas de EEUU, pero por las respuestas recibidas resolvieron limitar este alcance.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) y Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

Con la emisión del decreto 266/007 y otros, establecen que las normas contables adecuadas en nuestro país son las NICs traducidas al español, vigentes a julio de 2007, y publicadas en la página web de la AIN. En consecuencia la NIC que debemos aplicar no contempla los cambios efectuados por el IASB en el año 2010.

### 3.2 APLICACIÓN POR PRIMERA VEZ DE LA NIC 12

Para poder aplicar por primera vez la NIC 12, se debe seguir lo establecido en la NIIF 1 “*Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*”. Dicha NIIF establece que se debe explicar en notas como la adopción de las NICs afecta la posición financiera y los flujos de fondos, además establece el reconocimiento de determinados activos y pasivos, y el no reconocimiento de otros, y la reclasificación y remediación de algunas partidas al inicio del ejercicio económico.<sup>8</sup>

Entonces los cambios deberán impactar en los activos, pasivos y patrimonio en lo que la NIIF denomina la “fecha de la transición”, y para esto se deberá preparar un “balance de apertura”. Esta fecha de transición y el balance de apertura se dan al inicio del balance anterior al que se aplicará por primera vez la NIC 12, esto es, para poder aplicar el impuesto diferido en el presente ejercicio se deberá rehacer el balance anterior como si ya se hubiera aplicado la NIC 12 (pero con la

---

<sup>8</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.



- b) las transacciones y otros sucesos del período corriente que han sido objeto de reconocimiento en los Estados Contables.

El pilar fundamental en el que se basa ésta NIC es que tras el reconocimiento contable por parte de la empresa de cualquier activo o pasivo en el Estado de Situación Patrimonial, está asociada la expectativa que en el futuro se recuperarán los activos y se liquidarán los pasivos por sus valores contables. Cuando sea probable que la recuperación de un activo o la liquidación de un pasivo vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros sean mayores o menores de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuvieran efectos fiscales, esta norma exige con carácter general, que la empresa reconozca un activo o un pasivo por el impuesto diferido correspondiente, con algunas excepciones muy limitadas<sup>11</sup>.

Esta norma exige que la empresa contabilice los efectos fiscales de las transacciones económico-financieras de la misma forma que es obligatorio la contabilización de las transacciones económico-financiera. De este modo, los efectos fiscales de las transacciones que se reconocen en el Estado de Resultados del período se registran en los resultados, los efectos fiscales de las transacciones que se registran directamente en el patrimonio neto, van al patrimonio neto. De igual forma, el reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos, en una combinación de negocios, afecta a la cuantía del valor llave a consecuencia de la combinación o al exceso de la participación de la entidad adquirente en el

---

<sup>11</sup> NIC 12.

VRN de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables, de la entidad adquirida, sobre el costo de la combinación<sup>12</sup>.

La NIC 12 también trata sobre el reconocimiento de activos por impuestos diferidos relacionados con pérdidas (de ejercicios anteriores que son utilizadas para deducir de las ganancias fiscales futuras) y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación de los impuestos a las ganancias en los Estados Contables, y la información a revelar en notas a los Estados Contables referentes a este tema<sup>13</sup>.

Esta norma es de aplicación en la contabilización del impuesto a las ganancias. El término impuesto las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición, éste término también incluye otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada a negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que presenta los Estados Contables<sup>14</sup>.

La NIC en estudio en este capítulo no trata sobre el tema de subvenciones del gobierno, la cual nos remite a la NIC 20 “*Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*”, ni tampoco trata sobre los créditos fiscales por inversiones. Pero trata sobre la contabilización

---

<sup>12</sup> NIC 12.

<sup>13</sup> NIC 12.

<sup>14</sup> Párrafo 1 y 2 NIC 12.

de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones o deducciones fiscales<sup>15</sup>.

### 3.3.2 Definiciones

Esta NIC establece las siguientes definiciones generales que a continuación se presentan<sup>16</sup>:

- ✓ Ganancia (pérdida) contable; “es la ganancia neta o la pérdida neta del período antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias”.
  - ✓ Ganancia (pérdida) Fiscal; es la ganancia o pérdida de un período, calculada de acuerdo a las normas fiscales pertinentes, sobre las que se determina el impuesto a pagar o recuperar.
  - ✓ Gasto (ingreso) por el Impuesto a las Ganancias; “es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del período, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido”.
- Entonces, todo ingreso o gasto por el impuesto a las ganancias incluye todo ingreso o gasto por impuestos corrientes y todo ingreso o gasto por impuesto diferido.

---

<sup>15</sup> Párrafo 4 NIC 12.

<sup>16</sup> Párrafo 5 NIC 12.

- ✓ Impuesto Corriente; es la cantidad a pagar o recuperar por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia o pérdida fiscal del período.
  
- ✓ Pasivos por Impuestos Diferidos; “son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en períodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles”.
  
- ✓ Activos por Impuestos Diferidos; es el monto de impuesto a las ganancias a recuperar en períodos futuros, relacionados con:
  - a) las diferencias temporarias deducibles;
  - b) la compensación de pérdidas obtenidas en períodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y
  - c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de períodos anteriores.
  
- ✓ Diferencias Temporarias; “son las diferencias que existen entre el importe en libros de un activo o de un pasivo, y el valor que constituye la base fiscal de los mismos”. Entonces la norma define a las diferencias temporarias como la diferencia entre el valor contable neto y el valor fiscal neto de un activo o de un pasivo.

$$\text{Diferencia Temporal} = \text{Valor Contable Neto} - \text{Valor Fiscal Neto}$$

A su vez la norma clasifica a las diferencias temporarias en dos tipos:

- diferencias temporarias imponibles, y
- diferencias temporarias deducibles.

Las diferencias temporarias imponibles son aquellas diferencias que producen cantidades imponibles al determinar el resultado fiscal correspondientes a períodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o del pasivo sea liquidado.

Sin embargo, las diferencias temporarias deducibles son aquellas en las cuales son producidas por las cantidades deducibles al determinar el resultado fiscal correspondientes a períodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o del pasivo sea liquidado.

- ✓ Base Fiscal; como definición general la NIC establece que es el importe atribuido a fines fiscales a los activos o pasivos.

A continuación se profundizará más sobre el concepto que la propia norma trata de profundizar y dar ejemplos.

### **Base Fiscal:**

La norma hace una separación entre los conceptos de base fiscal de un activo y base fiscal de un pasivo cuando profundiza a los mismos.

Como base fiscal de un activo la NIC lo define como “el importe que será deducible de los beneficios que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su importe en libros.”<sup>17</sup>

Sin embargo existe otra definición un poco más comprensible la cual define a la base fiscal de un activo como el “importe que en el futuro será gasto deducible para obtener el resultado fiscal”<sup>18</sup>.

Otro aspecto a destacar en este concepto es que la base fiscal del activo puede ser mayor, menor o igual a su valor contable, debido a estas diferencias en los importes es que se producen las diferencias temporarias. Si ésta diferencia es deducible, genera un activo por impuesto diferido y cuando es imponible genera un pasivo por impuesto diferido, para determinar si la diferencia es deducible o imponible, se deberá ver su signo en el momento de su cálculo.<sup>19</sup>

Además la definición de la base fiscal de un activo puede ser dividida en dos en función de sus elementos, la primera es; cuando los activos tienen impacto fiscal en su realización en el futuro y la otra es; cuando los activos no impactan fiscalmente.

Este primer caso se puede encontrar en el primer tramo de la definición de la base fiscal de un activo dada por la NIC 12, esto es, “el importe que será deducible de

---

<sup>17</sup> Párrafo 7 NIC 12.

<sup>18</sup> *Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF*, Oriol Amat y Jordi Perramon, Barcelona, 2005, Gestión 2000, 691pp.

<sup>19</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

los beneficios que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dichos activos”, como ejemplo de esto se puede encontrar en los bienes de cambio con sus respectivos costos de ventas y los bienes de uso con sus respectivas amortizaciones, entre otros casos.

El segundo caso está en el último tramo de la definición, entonces, “si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su importe en libros”. Esto da a entender que la realización de un activo en el futuro no necesariamente tendrá efectos tributarios. Tal es el caso, como por ejemplo la cobranza de deudores por ventas, cuyas ventas ya surgieron efectos fiscales en este ejercicio o en anteriores.<sup>20</sup>

La NIC 12 determina que “la base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en períodos futuros. En el caso de ingresos ordinarios que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe que no resulte imponible en períodos futuros”<sup>21</sup>. Sin embargo, simplificando esta definición se puede decir que la base fiscal de un pasivo es su importe en libros menos cualquier monto que pudiera ser deducible fiscalmente en períodos futuros.

---

<sup>20</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

<sup>21</sup> Párrafo 8 NIC 12.

Al igual que la base fiscal de un activo, esta definición se divide en dos conceptos fundamentales, el primero de ellos es el referente a deudas y el otro es el referente a los ingresos anticipados o diferidos.

Entonces; la parte de la definición referente a deudas es; “la base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en períodos futuros”. De esta definición se puede deducir la siguiente fórmula:<sup>22</sup>

$$\text{Base Fiscal} = \text{Valor Contable} - \text{Importe Deducible en el Futuro}$$

Por consiguiente, de esto se puede concluir que la variable clave en el cálculo del impuesto diferido es el importe deducible en el futuro, dado que su importe será el que determine la existencia o no del impuesto diferido. Por lo cual, si éste valor es cero, no habrá impuesto diferido, ya que no existirá diferencia entre el valor contable y la base fiscal.<sup>23</sup>

En lo que respecta a la otra parte de la definición de la base fiscal pasiva referente a los ingresos diferidos, la NIC 12 establece que “en el caso de ingresos ordinarios que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe que no resulte imponible en períodos futuros”.

---

<sup>22</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

<sup>23</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

Puede suceder que el importe en libros incluya un monto que no sea imponible, ya sea porque fue ingreso gravado en el período corriente o porque no está gravado.<sup>24</sup>

De la definición de base fiscal de un pasivo, lo que se puede deducir es que nunca va a haber diferencia temporaria imponible, dado que la base fiscal siempre va a ser menor o igual que el valor contable, esto es porque la definición establece que la base fiscal es el valor contable “menos” el importe deducible fiscalmente o el importe que no sea imponible (en el caso de ingresos diferidos), entonces la base fiscal nunca podrá ser mayor al valor contable.<sup>25</sup>

Sin embargo la NIC 12 aclara que existen casos en que algunas partidas tienen base fiscal aunque no estén reconocidas como activos, ni como pasivos en el balance. Tales son los casos de las partidas que deben ser contabilizadas en su totalidad como gasto en la determinación del resultado contable del ejercicio en el cual se incurrió en ese gasto, pero fiscalmente estas partidas se activan y se amortizan fiscalmente en ciertas cantidades de períodos futuros. Entonces estas partidas no son gastos deducibles del resultado fiscal del ejercicio corriente, sino que van a ser lo de los períodos siguientes.

Un ejemplo es el de los gastos de investigación, los cuales contablemente son un gasto al determinar el resultado contable del período en el que se incurrieron pero que fiscalmente son gastos deducibles en la determinación de los resultados

---

<sup>24</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

<sup>25</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

fiscales posteriores al que se incurrió en tal gasto. En consiguiente, la diferencia entre el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en los ejercicios siguientes, y el importe nulo en los Estados Contables de esa partida, es una diferencia temporaria deducible que determina un activo por impuestos diferidos<sup>26</sup>.

Un tema a considerar es que la NIC 12 reconoce que la determinación de la base fiscal de un activo o de un pasivo no siempre resulta ser obvia a partir de las definiciones dadas por la norma a tales efectos, es por este motivo que la NIC establece que cuando no sea fácil la determinación de la base fiscal se debe aplicar el “principio fundamental”, el cual establece que; “la entidad debe, con ciertas excepciones muy limitadas, reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o el pago del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias fiscales”.<sup>27</sup>

Otro aspecto a tener en cuenta es que muchas veces resulta útil recurrir a la definición general de base fiscal, en vez de las definiciones particulares de la base fiscal de un activo o de un pasivo. Como ya se mencionó anteriormente, dicha definición dada por la NIC es; “la base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo”.<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> Párrafo 9 NIC 12.

<sup>27</sup> Párrafo 10 NIC 12.

<sup>28</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

En el caso de los Estados Contables consolidados, las diferencias temporarias se determinan comparando el valor en libros de los activos y pasivos de los estados consolidados, con la base fiscal que sea apropiada para los mismos. La base fiscal se calcula tomando en cuenta las declaraciones fiscales; en el caso de que en esa jurisdicción o país se presenten declaraciones consolidadas se toma ésta como referencia, y en aquellas jurisdicciones o países en que no se presenten tales declaraciones consolidadas, se tomará como referencia las declaraciones fiscales presentadas por cada entidad del grupo en particular<sup>29</sup>.

### **3.3.3 Reconocimiento de Activos y Pasivos por Impuesto Corriente**

La NIC 12 establece que el impuesto corriente, correspondiente al ejercicio y a períodos anteriores, debe ser reconocido como una obligación de pago en el caso de que no haya sido cancelado. Sin embargo, si el monto pago por anticipos excede al importe del impuesto correspondiente al período o a los anteriores, ese exceso debe ser reconocido como un activo en los Estados Contables siempre y cuando ese monto pueda ser recuperado o compensado en los siguientes ejercicios<sup>30</sup>.

En la situación en que exista un importe a cobrar correspondiente a una pérdida fiscal, si ésta puede retrotraerse para la recuperación de los pagos efectuados en ejercicios anteriores, se debe reconocer como un activo. Ahora bien; si la pérdida

---

<sup>29</sup> Párrafo 11 NIC 12.

<sup>30</sup> Párrafo 12 NIC 12.

fiscal fue utilizada para recuperar el impuesto corriente pago en los ejercicios anteriores, la empresa debe reconocer tal derecho como un activo, en el mismo período en el que se produjo la pérdida fiscal, dado que es probable que la entidad obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido fiablemente<sup>31</sup>.

Por consiguiente, con estos criterios de reconocimiento la NIC reafirma la idea de que los impuestos se deben devengar en el ejercicio en que se dieron las transacciones.<sup>32</sup>

Otro aspecto a destacar es que este sistema de retrotraer las pérdidas fiscales no es aplicable en nuestro país dado que nuestras normas tributarias no lo permiten y en consecuencia cuando hay una pérdida fiscal el impuesto corriente es cero.

### **3.3.4 Reconocimiento de Activos y Pasivos por Impuesto Diferido**

#### **Diferencias temporarias:**

Una metodología utilizada para identificar y clasificar las diferencias temporarias tanto deducibles como imponibles es la de preparar un balance a efectos fiscales que contenga ésta información:

- todos los activos y pasivos con sus respectivos valores contables y sus bases fiscales, y

---

<sup>31</sup> Párrafo 13 y 14 NIC 12.

<sup>32</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

- todas aquellas otras partidas que no se reconocen como activos o pasivos según las normas contables y que quizás tengan base fiscal.

### **Reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos:**

Los pasivos por impuestos diferidos se generan a través de las diferencias temporarias imponibles, las cuales surgen de la diferencia entre el valor contable neto y la base fiscal, ya que estas diferencias no son gasto fiscal deducible en el cálculo de la base fiscal imponible del impuesto a las ganancias.

A consecuencia de esto, la NIC 12 establece que se debe reconocer un pasivo de naturaleza fiscal por todas y cada una de las diferencias temporarias imponibles que surgen del ejercicio, pero con dos excepciones las cuales establecen que la diferencias no pueden haber surgido por<sup>33</sup>:

- ✓ el reconocimiento inicial del valor llave cuya amortización no sea fiscalmente deducible, o bien por
- ✓ el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que;
  - no es una combinación de negocios, y además
  - en el momento en que se realizó no afectó ni a la ganancia contable ni al resultado fiscal.

En lo que se refiere a las diferencias temporarias imponibles generadas por activos, la norma establece que “todo reconocimiento de un activo lleva inherente la suposición de que su valor contable se recuperará, en forma de beneficios

---

<sup>33</sup> Párrafo 15 NIC 12.

económicos, que la entidad recibirá en el futuro”. Y cuando el valor en libros del activo sea superior a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponibles será superior al importe fiscalmente deducible de ese activo. Ésta diferencia es una diferencia temporaria imponible, generando así la obligación de pagar los correspondientes impuestos en períodos futuros, siendo de ésta obligación un pasivo por impuestos diferidos. A medida que la empresa recupere el valor en libros del activo, la diferencia temporaria deducible irá revirtiendo y, por tanto, la empresa tendrá una ganancia imponible. Esto hace probable que los beneficios económicos salgan de la empresa en forma de pagos de impuestos y tal pasivo por impuesto diferido se encuentra ya devengado al cierre del ejercicio; corresponde que se contabilice<sup>34</sup>.

Con relación a las diferencias temporarias imponibles generadas por pasivos, lo que la NIC establece es que si el importe en libros de un pasivo es menor que su base fiscal, la diferencia entre estos valores generarán un pasivo por impuesto diferido respecto al impuesto que se pagará en futuros períodos.<sup>35</sup>

La norma también establece que existen diferencias temporarias generadas por los gastos o ingresos ordinarios. Estas diferencias surgen cuando estas cuentas de resultado son registradas en un período, y fiscalmente se computan en otro, lo que

---

<sup>34</sup> Párrafo 16 NIC 12.

<sup>35</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

da lugar a diferencias temporarias imponibles y en consecuencia genera pasivos por impuestos diferidos<sup>36</sup>.

### **Reconocimiento de activos por impuestos diferidos:**

La norma establece que se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por todas y cada una de las diferencias temporarias deducibles que surjan en el período, en la medida que resulte probable que la empresa disponga de beneficios fiscales futuros contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles, a excepción de que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que<sup>37</sup>:

- ✓ no sea una combinación de negocios; y que
- ✓ en el momento de realizarla, no afecte ni a la ganancia contable ni al resultado fiscal.

Conjuntamente con el reconocimiento de cualquier pasivo, está asociada la obligación de que el monto correspondiente será pago en ejercicios futuros, por medio de una salida de recursos. En el ejercicio en que se efectúen dichos pagos, una parte o la totalidad del pasivo puede ser considerada fiscalmente deducible a efectos de determinar el resultado fiscal. En estos casos se producirá una diferencia temporaria deducible entre el valor contable del citado pasivo y su base fiscal cuyo efecto impositivo se ha de contabilizar mediante el reconocimiento de

---

<sup>36</sup> Párrafo 17 NIC 12.

<sup>37</sup> Párrafo 24 NIC 12.

un activo por impuestos diferidos siempre y cuando dicha diferencia temporaria pueda compensarse con ganancias fiscales en periodos futuros.

De forma similar, si el VCN de un activo es menor que su base fiscal, la diferencia entre ambos importes dará lugar a un activo por impuestos diferidos que se contabilizará siempre que sea probable la compensación futura de tal diferencia temporaria con ganancias fiscales en períodos futuros<sup>38</sup>.

Al inicio de este apartado se puede percibir que la NIC 12 establece cierta limitación en el momento del reconocimiento de los activos por impuestos diferidos, por lo cual afirma que la entidad reconocerá activos por impuestos diferidos, sólo si es probable que disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias.

Esta norma no define el término probable por lo que hay que remitirse a la NIC 37 *“Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes”*, donde considera probable cuando existe posibilidad de que ocurra el evento que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que ocurra un suceso es mayor que la probabilidad de que el mismo no ocurra.

La NIC en estudio establece que será probable que se disponga de ganancias fiscales, contra los que cargar las diferencias temporarias, siempre que existan en una misma entidad diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal, cuya reversión se espere en el mismo período fiscal en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias

---

<sup>38</sup> Párrafo 25 NIC 12.

deducibles, o en periodos en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores (el caso de compensación con ganancias anteriores no es aplicable en nuestro país).

En estas circunstancias, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en el período en que aparezcan las diferencias temporarias deducibles.<sup>39</sup>

Entonces, para poder reconocer un activo por impuesto diferido, en primer lugar, debe existir un pasivo por impuesto diferido por un importe igual o mayor, y además que se revierta en el mismo período que el activo. Si se cumple esto, se puede contabilizar todo el activo (y obviamente se debe contabilizar el pasivo). En el caso de que el pasivo por impuesto diferido no cubra el total del importe del activo por impuesto diferido, se podrá contabilizar el activo hasta el monto del pasivo, en este caso de que el pasivo por impuesto diferido no es suficiente es que aparece el concepto de ganancia fiscal futura.

Cuando el importe de las diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y el mismo sujeto pasivo, sea insuficiente, sólo se reconocerán activos por impuestos diferidos (por la parte que exceda a los pasivos) en la medida que se den cualquiera de estos supuestos<sup>40</sup>:

- a) cuando sea probable que la empresa vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, en el mismo período en el que reviertan las diferencias temporarias

---

<sup>39</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

<sup>40</sup> Párrafo 28 y 30 NIC 12.

deducibles (o en los períodos en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores), como ya se mencionó anteriormente la compensación con ganancias anteriores no es aplicable en Uruguay. Al evaluar si la empresa tendrá suficientes ganancias fiscales en períodos futuros, se han de ignorar las partidas impositivas que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperen en períodos futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de esas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente, o

- b) cuando la empresa tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los períodos oportunos.

El apartado b) incorpora el concepto de planificación fiscal, el cual es desarrollado en el párrafo 30 de la presente NIC, en el que determina que las oportunidades de planificación fiscal son acciones que la empresa pueda emprender para crear, o incrementar, ganancias fiscales en un determinado período, antes de que prescriba la posibilidad de deducir una pérdida fiscal u otro crédito por operaciones anteriores en el tiempo. Por ejemplo en algunos países puede crearse, o incrementarse, la ganancia fiscal por medio de las siguientes actuaciones<sup>41</sup>:

---

<sup>41</sup> Párrafo 30 NIC 12.

- a) eligiendo el momento de la tributación de los ingresos financieros, ya sea en el momento en que sean exigibles o en el momento de recibirlos,
- b) difiriendo el ejercicio del derecho de ciertas deducciones sobre la ganancia fiscal,
- c) vendiendo, y quizá arrendando posteriormente con opción de compra, activos que se han re expresado pero cuya base fiscal no ha sido objeto de ajustes para reflejar la subida de valor, y
- d) vendiendo un activo que genere ganancias no imponibles (como por ejemplo, en ciertos países, los bonos emitidos por el estado), para comprar otras inversiones que generen ganancia imponible.

El criterio de planificación fiscal debe utilizarse con cuidado, dado que no basta con la simple argumentación de la existencia de eventuales estrategias de planificación fiscal para contabilizar un activo por impuesto diferido, las mismas deberían estar sustancialmente encaminadas para ser tenidas en cuenta. Por ejemplo, si existiese la posibilidad de reducir el impuesto a la renta a través de futuras inversiones que cuentan con beneficios fiscales, el impuesto diferido no podría ser calculado en base a ese posible beneficio si no se ha dado los pasos necesarios para poder obtenerlo. No basta con la intención de la empresa de hacerlo, o con una conducta anterior a la misma proclive a aprovechar ese tipo de incentivos.

Si la habilidad de reducir los pagos futuros de impuestos depende de acciones futuras que no tienen relación con los activos o pasivos existentes al cierre del

ejercicio, entonces la empresa no debe reconocer el impacto de tales sucesos hasta que los mismos no ocurran.<sup>42</sup>

En resumen, será probable que la empresa obtenga ganancias fiscales futuras contra las que se pueda cargar las diferencias temporarias deducibles, en los siguientes casos<sup>43</sup>:

- ✓ cuando existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas al mismo sujeto pasivo, cuya reversión se espera:
  - en el mismo período en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles, o
  - en períodos en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias posteriores.
- ✓ cuando sea probable que la entidad vaya a obtener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y el mismo sujeto pasivo, en el mismo período en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles.
- ✓ cuando la entidad tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para generar ganancias fiscales en los ejercicios oportunos.

---

<sup>42</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

<sup>43</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

Una vez que se determine un eventual activo por impuesto diferido la entidad debe someterlo a una prueba de recuperabilidad que es cuando se considera la existencia de ganancias fiscales futuras contra las cuales revertir el activo, tema ya detallado anteriormente cuando se estudio en profundidad cuando es probable que existan tales ganancias.

Debe entenderse que un activo por impuesto diferido no es un derecho “cobrable” ya que no se percibe en efectivo, representa un “derecho a pagar un importe menor de impuesto” en el futuro y se pierde si no se usa. En consecuencia, si la entidad no genera ganancias fiscales futuras suficientes como para utilizar el derecho, no debe reconocer el activo (o por lo menos no totalmente, dado que se puede reconocer hasta el monto que las ganancias fiscales futuras permitan).

Entonces, las futuras ganancias (el derecho), en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la empresa sólo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por tanto, la entidad reconocerá activos fiscales por impuesto diferido, sólo si es probable que disponga de esos beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias.

Esta es una limitación importante, pero solo se llega a ella si el activo por impuesto diferido es neto de cualquier pasivo por impuesto diferido.<sup>44</sup>

---

<sup>44</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

### **Casos especiales:**

A continuación se describen casos especiales de pasivos por impuestos diferidos:

- Combinación de Negocios:

En el caso de una combinación de negocios calificada como adquisición, el costo de la compra se distribuye entre los activos y pasivos reconocidos e identificados en la adquisición tomando como referencia el VR de los mismos en la fecha de la transacción. La diferencia entre el costo de adquisición y el valor de la participación del comprador en el VRN de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables adquiridos, es el valor llave.<sup>45</sup>

En estas situaciones pueden surgir diferencias temporarias (imponibles y deducibles), éstas diferencias aparecen cuando la base fiscal de los activos y pasivos identificables adquiridos no se modifica con el hecho de la combinación y si lo hace se modifica de forma diferente a la contable.<sup>46</sup>

Además, el remanente entre el costo de adquisición y el costo distribuido entre los activos y pasivos para alcanzar a su valor razonable como ya se mencionó se denomina valor llave, dado que el valor llave es de carácter residual la NIC 12 no permite que se reconozca un pasivo por impuesto diferido por este concepto, siempre y cuando la amortización del valor llave no sea fiscalmente deducible. La

---

<sup>45</sup> Párrafo 9 NIC 12.

<sup>46</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

justificación que establece la NIC es que el reconocimiento de dicho pasivo por impuesto diferido podría incrementar el importe del valor llave.<sup>47</sup>

Entonces; como carácter general en las combinaciones de negocios la norma establece que se reconozca a los activos y pasivos por impuestos diferidos que resulten de las diferencias temporarias derivadas de los activos y pasivos identificados en el momento de la adquisición. Estos activos y pasivos por impuestos diferidos afecta al valor llave de forma positiva o negativa. En lo que respecta al valor llave la norma establece que no se reconocerá a los pasivos por impuestos diferidos asociados a este concepto, siempre que su amortización no sea deducible fiscalmente, también no se reconocerá a los activos por impuestos diferidos asociados a un valor llave negativo, reflejado contablemente como un ingreso diferido.

En base a esto se puede establecer los siguientes pasos a seguir en la determinación del valor llave; a) se determina un valor llave por la transacción, b) se determina el impuesto diferido originado de las diferencias temporarias de los valores contables de los activos y pasivos respecto a su base fiscal, c) se incorpora el impuesto diferido del punto b) al valor llave y al pasivo o activo según corresponda.<sup>48</sup>

---

<sup>47</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

<sup>48</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

Otro aspecto a destacar es que en la fecha de la combinación la empresa adquirente no haya reconocido un activo por impuesto diferido entre los activos identificables de la adquirida, y tal activo por impuesto diferido haya sido objeto de reconocimiento posterior en los Estados Contables consolidados de la adquirente, este ingreso resultante por el impuesto diferido va directamente a el Estado de Resultados, y además la adquirente debe realizar los siguientes ajustes:

- a) ajustar el valor contable y la amortización del valor llave positivo,
- b) reconocer como gasto la reducción del valor contable del valor llave,
- c) en caso de que el valor llave sea negativo, no se modifica.

Otra situación a destacar es que en una combinación de negocios, la adquirente puede considerar probable la recuperación de un activo por impuestos diferidos no contabilizados con anterioridad a la combinación de negocios. Como por ejemplo, la adquirente podría compensar luego de la adquisición sus bases deducibles no utilizadas con beneficios económicos futuros de la adquirida. En este caso la adquirente debe reconocer un activo por impuesto diferido, y lo tendrá que considerar en la determinación del valor llave que puede surgir de la combinación.

- Activos Contabilizados por su Valor Razonable

Las NIC permiten u exigen que ciertos activos se contabilicen por su VR, o bien que sean objeto de revaluación con el límite de su VR.

Si bien la norma establece dos casos posibles, siendo el primero; cuando la revaluación o cualquier otra reconsideración del valor del activo para llevarlo a su

valor razonable, afecta al resultado fiscal del período corriente, en esta situación la NIC establece que se puede ajustar la base fiscal del activo, y como consecuencia no surge diferencia temporaria alguna. En el segundo se plantea la situación en que la revaluación o reconsideración del valor no afecta al resultado fiscal del ejercicio en que se realizan y por tanto no ha de ajustarse la base fiscal. Entonces en esta situación la diferencia entre el valor contable neto del activo revaluado y su base fiscal genera una diferencia temporaria (que normalmente es imponible), la cual da lugar a un pasivo por impuesto diferido<sup>49</sup>.

Estos casos se cumplen incluso cuando<sup>50</sup>:

- la empresa no desea vender el activo; en estos casos el importe en libros revaluado se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales mayores que la depreciación deducible fiscalmente en períodos futuros, o
- cuando se difiera el pago del impuesto sobre las ganancias, sujeto a la condición de que el importe de la venta de los activos se reinvierta en otro activo similar; en esta situación el impuesto se irá a pagar cuando se venda los nuevos activos, o a medida que se vayan siendo utilizados.

Sin embargo en nuestro país las revaluaciones de los activos para llevarlos a su valor razonable no afecta ni al resultado fiscal, y ni al resultado contable en el período en el que se lleva a cabo tal revaluación. Posiblemente la revaluación contable no afecte la base fiscal del activo.

---

<sup>49</sup> Párrafo 20 NIC 12.

<sup>50</sup> Párrafo 20 NIC 12.

Cuando se revalúa un activo, este incrementa su valor contable lo que ocasiona que la recuperación futura del valor contable producirá flujos de beneficios económicos imponderables para la empresa, dado que los importes deducibles a efectos fiscales serán menores que los importes de esos beneficios económicos. Esta diferencia entre el valor contable del activo revalorizado y su base fiscal, es una diferencia temporaria que da lugar a un pasivo por impuesto diferido. Entonces en nuestro país es de aplicación el segundo caso descrito e la NIC 12.<sup>51</sup>

- Registro inicial de un activo o pasivo

Las diferencias temporarias también pueden generarse al reconocer por primera vez un activo o un pasivo, por ejemplo; cuando una parte o la totalidad del valor contable no son deducibles a efectos fiscales. El método de contabilización de tal diferencia temporaria depende de la naturaleza de las transacciones que hayan producido el registro inicial del activo o del pasivo<sup>52</sup>:

- a) En el caso de una combinación de negocios, la entidad adquirente procederá a reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos, y esto afecta al importe del valor llave.
- b) Si la transacción afecta al resultado contable o al resultado fiscal, la empresa procederá a reconocer los activos o pasivos por impuestos diferidos, así como el correspondiente ingreso o gasto por impuesto diferido, respectivamente, en el estado de resultados.

---

<sup>51</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

<sup>52</sup> Párrafo 22 NIC 12.

- c) Si la operación no es una combinación de negocios y no afecta al resultado contable ni al resultado fiscal, la entidad podría reconocer el correspondiente activo o pasivo por impuesto diferido y ajustar, por el mismo monto, el valor contable del activo o del pasivo que lo generó.

Considerando que tales ajustes podrían volver menos transparentes los estados contables, la NIC 12 prohíbe, con carácter general que las empresas reconozcan los activos o pasivos por impuestos diferidos, asociados al registro inicial de activos y pasivos en el balance, esto es, en el momento del registro inicial o posteriormente. Salvo para los casos anteriormente mencionados.

Además, la entidad no reconocerá también, a medida que se amortice, los cambios subsiguientes en el activo o el pasivo por impuesto diferido que no se haya registrado inicialmente.

- d) Las subvenciones del gobierno relacionadas con un activo pueden contabilizarse según esta NIC de una de las dos maneras siguientes:

- ✓ deduciendo del costo para determinar el importe en libros del activo en cuestión, pero que sin embargo no se deduce para efectos del importe depreciable fiscalmente (en otras palabras, es parte de la base fiscal). En este caso el valor en libros del activo será inferior a su base fiscal, lo cual hará aparecer una diferencia temporaria deducible, o
- ✓ como ingresos diferidos

Sea uno u otro el método de contabilización, se genera una diferencia temporaria deducible, sin embargo, la NIC prohíbe reconocer el activo por impuesto diferido asociado ya que de lo contrario podría volver menos transparentes los estados contables.

Según lo establece la NIC 32 “*Instrumentos Financieros: Presentación*”, el emisor de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo un bono convertible) deberá clasificar el componente de pasivo del instrumento como un pasivo financiero, y el componente de capital como una partida del patrimonio neto. En algunos países, la base fiscal del componente del pasivo es igual al importe en libros inicial de la suma de los componentes de pasivo y patrimonio. La diferencia temporaria imponible aparecerá al registrar desde el momento inicial, el componente de pasivo y el de patrimonio del instrumento por separado. En este caso no es aplicable las excepciones del reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos. Entonces, la entidad procederá a reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos. Según el párrafo 61<sup>53</sup> de ésta NIC, el impuesto diferido se carga directamente al importe en libros del componente del patrimonio neto del instrumento en cuestión. De igual manera, según el párrafo 58<sup>54</sup>, los cambios

---

<sup>53</sup> NIC 12, párrafo 61: “Los impuestos sobre las ganancias, ya sean del periodo corriente o diferidos, 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 periodo o en otro diferente.”

<sup>54</sup> NIC 12, párrafo 58: “Los impuestos, tanto si son del periodo corriente como si son diferidos, deben ser reconocidos como gastos o ingreso, e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del periodo, excepto si tales impuestos han surgido de:

- a) una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo periodo, cargando o abonando directamente al patrimonio neto; o
- b) una combinación de negocios.

subsiguientes en el valor del pasivo por impuestos diferidos se reconocerán, en el Estado de Resultados, como gastos (ingresos) por impuestos diferidos.

- Pérdidas y créditos fiscales no utilizados

Esta norma establece que se reconocerá un activo por impuestos diferidos asociado a pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, solo en la medida de que sea probable que en el futuro se generen beneficios fiscales, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.<sup>55</sup>

Con respecto a los criterios a emplear para el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos, que nacen de la posibilidad de compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados, son los mismos que se aplican para reconocer activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporarias deducibles. Por lo tanto, cuando una empresa tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados, solo si dispone de un monto suficiente de diferencias temporarias imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente beneficios fiscales, contra los que cargar dichas pérdidas o créditos. En tales circunstancias, la NIC exige revelar el monto del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia en que se apoya el reconocimiento del mismo.<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup> Párrafo 34 NIC 12.

<sup>56</sup> Párrafo 35 NIC 12.

Para evaluar la probabilidad de disponer de suficientes ganancias fiscales futuras contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, la empresa considerará los siguientes criterios<sup>57</sup>:

- a) verificar si la empresa dispone de suficientes diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y el mismo sujeto pasivo, que puedan dar lugar a importes imponibles, en cantidad suficiente como para cargar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes de que el derecho prescriba,
- b) evaluar si es probable que la empresa tenga ganancias fiscales antes de que prescriba el derecho de compensación de las pérdidas o créditos fiscales no utilizado,
- c) estudiar si las pérdidas fiscales no utilizadas han sido producidas por causas identificables, cuya repetición sea improbable, y
- d) verificar si la empresa dispone de oportunidades de planificación fiscal que vaya a generar ganancias fiscales en los periodos en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.

Si no existe seguridad razonable de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, no está permitido reconocer los activos por impuestos diferidos.<sup>58</sup>

---

<sup>57</sup> Párrafo 36 NIC 12.

<sup>58</sup> Párrafo 36 NIC 12.

- Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos

A la fecha de cada cierre del ejercicio económico, la empresa procederá a reconsiderar los activos por impuestos diferidos, que no haya reconocido anteriormente. En ese momento la entidad procederá a registrar un activo de esta naturaleza, anteriormente no reconocido, siempre que sea probable que las futuras ganancias fiscales permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos. La norma cita un ejemplo, el cual es una mejora en el desarrollo de las ventas, en que puede hacer más probable que la empresa sea capaz de generar ganancias fiscales en cuantías suficientes como para cumplir los criterios para el reconocimiento del activo.<sup>59</sup>

En el caso de los estados contables en los períodos intermedios, se debe tener en cuenta de que si al principio del período anual no se daban las circunstancias suficientes como para el reconocimiento del activo por impuesto diferido y que por tal motivo no se lo contabilizó, pero que al confeccionar un estado contable intermedio (ya sea por cualquier motivo) se dan los supuestos requeridos por esta norma para el reconocimiento del activo por impuesto diferido, el cual se reconocerá en los estados contables. La duda que se plantea en estos casos de estados contables intermedios es si el reconocimiento del activo, y consecuentemente, su impacto en resultados, debe efectuarse en su totalidad en el estado contable intermedio, o si debe contabilizarse parte en ese balance intermedio y el resto en el subsiguiente estado contable. Si se siguen los criterios

---

<sup>59</sup> Párrafo 37 NIC 12.

de la NIC 34 “*Información Financiera Intermedia*”, donde establece que los principios contables que se deben adoptar para contabilizar las transacciones en un período intermedio deben ser las mismas que para un ejercicio económico completo, entonces dado que el cambio en las estimaciones ocurrió en el período del balance intermedio, el impacto total debe estar contabilizado en el mismo.<sup>60</sup>

- Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos

En este tema surgen diferencias temporarias cuando el valor en libros de las inversiones financieras en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de las participaciones en negocios conjuntos<sup>61</sup>, es diferente de la base fiscal correspondiente a estas inversiones, cuyo monto normalmente coincide con el costo. Dichas diferencias temporarias pueden surgir por varios motivos, como por ejemplo<sup>62</sup>:

- a) por la existencia de ganancias no distribuidas en las subsidiarias, sucursales, asociadas o negocios conjuntos, ya que ello supone un mayor valor contable de estas inversiones si se reconocen por el método de puesta en equivalencia, mientras que su base fiscal continúa siendo el costo de adquisición.
- b) por las diferencias de cambio, cuando la controlante y la controlada están situadas en países diferentes; y

---

<sup>60</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

<sup>61</sup> En igual porción que representa la participación del inversor en los activos netos de las subsidiarias, sucursal, asociada o negocio conjunto, contando incluso con el valor llave.

<sup>62</sup> Párrafo 38 NIC 12.

- c) por una reducción en el valor contable neto de las inversiones en una asociada, como consecuencia de haber disminuido el importe recuperable de la misma.

En los estados contables consolidados, la diferencia temporaria puede ser diferente de la diferencia temporaria registrada en los estados contables individuales de la controlante, si ésta contabiliza, en sus estados contables, la inversión al costo o por su valor reexpresado<sup>63</sup>.

A continuación se describirá las situaciones en que se podrá reconocer un activo o un pasivo por impuestos diferidos.

Se debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, salvo que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes<sup>64</sup>:

- a) la controlante, inversora o participante es capaz de controlar el momento de reversión de las diferencias temporarias, y
- b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

---

<sup>63</sup> Párrafo 38 NIC 12.

<sup>64</sup> Párrafo 39 NIC 12.

Dado que la controlante tiene el poder de dictar la política de dividendos de la controlada, y por tanto, es capaz de controlar el momento de reversión de las diferencias temporarias asociadas con la inversión (entre las cuales no sólo se incluyen las diferencias temporarias derivadas de ganancias no distribuidas, sino también las relacionadas con eventuales diferencias de conversión). Además, con frecuencia puede ser muy difícil estimar el monto de los impuestos a pagar (si es que hay que pagar) cuando las diferencias temporarias reviertan. Por tanto, la controlante no reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando haya estimado que tales ganancias no serán objeto de distribución en un futuro previsible, a no ser que estos beneficios vayan a distribuirse y se tenga que pagar una cantidad por el importe recibido, o bien la controlante tenga la intención de vender su participación y se prevea que se generarán ganancias imponibles. Las mismas consideraciones se aplican en el caso de sucursales.<sup>65</sup>

En lo que respecta a si una empresa que ha invertido en una asociada no controla ésta entidad y normalmente no está en condiciones de dictar la política de dividendos de la asociada. Entonces, salvo que exista un acuerdo de no distribución de dividendos en un futuro previsible, la empresa inversora reconocerá el pasivo por impuestos diferidos correspondiente, nacido de las diferencias temporarias imponibles relacionadas con su inversión en la asociada. En algunos casos, el inversor puede no ser capaz de determinar el monto de los impuestos que tendría que pagar si recuperase el costo de su inversión en una

---

<sup>65</sup> Párrafo 40 NIC 12.

asociada, pero puede determinar que serán iguales o superiores a un mínimo. En estos casos, el pasivo por impuestos diferidos se mide por referencia a ese mínimo.<sup>66</sup>

Generalmente, en la creación de un negocio conjuntos las partes determinan como se va a repartir las ganancias, y establecen si la decisión de distribución exige el consentimiento de todos los participantes, o de una determinada mayoría de los mismos (pero siempre cumpliendo con lo establecido por la Ley 16.060 de Sociedades Comerciales). Cuando el participante puede controlar el reparto de ganancias, y es probable que no se repartan dividendos en un futuro previsible, no se reconocerá ningún pasivo por impuestos diferidos.<sup>67</sup>

Los activos y pasivos no monetarios de una empresa se medirán en términos de su moneda funcional. Si las pérdidas o ganancias fiscales de la empresa y por lo tanto la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios, se calculan en una moneda distinta, las variaciones en el tipo de cambio darán lugar a diferencias temporarias, que producirán el reconocimiento de un pasivo o un activo por impuesto diferido (siempre teniendo presente las condiciones para su reconocimiento). El impuesto diferido resultante se cargará o abonará a los resultados del período.<sup>68</sup>

---

<sup>66</sup> Párrafo 42 NIC 12.

<sup>67</sup> Párrafo 43 NIC 12.

<sup>68</sup> Párrafo 41 NIC 12.

Una empresa debe reconocer un activo por impuestos diferidos, por todos y cada una de las diferencias temporarias deducibles procedentes de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de participaciones en negocios conjuntos, sólo cuando se den conjuntamente las dos condiciones siguientes<sup>69</sup>:

- a) las diferencias temporarias deducibles reviertan en un futuro previsible, y
- b) se espera disponer de ganancias fiscales suficientes contra las cuales puedan utilizarse las citadas diferencias temporarias.

La decisión de reconocer o no a los activos por impuestos diferidos, por las diferencias temporarias asociadas con sus inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, pero la entidad debe tener en cuenta si es probable la generación de ganancias futuras o oportunidades de planificación fiscal.<sup>70</sup>

### 3.3.5 Medición

En este apartado se tratara sobre los criterios de medición y valoración para la determinación del importe a reconocer por activos y pasivos relacionados con el impuesto a las ganancias.

La NIC 12 hace una discriminación para su medición entre activos y pasivos por impuestos corrientes, y activos y pasivos por impuestos diferidos.

---

<sup>69</sup> Párrafo 44 NIC 12.

<sup>70</sup> Párrafo 45 NIC 12.

En lo que respecta a los activos y pasivos corrientes de tipo fiscal (el impuesto a la renta del año), ya correspondan al ejercicio actual o ejercicios anteriores, deben ser medidos por los importes que se espera pagar o recuperar de la autoridad fiscal, de acuerdo con las normas y tasas impositivas vigentes, o que estén prácticamente terminado el proceso de aprobación, en la fecha del balance.<sup>71</sup>

Sin embargo los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que vayan a ser de aplicación en el periodo en que el activo se realice o que se cancele el pasivo, de acuerdo con la normativa y tasas fiscales vigentes, o que estén a punto de aprobarse en la fecha de balance.<sup>72</sup>

Por la expresión “a punto de aprobar una norma fiscal” puede interpretarse lo siguiente<sup>73</sup>:

- a) norma fiscal en fase final de aprobación o promulgada antes del cierre del ejercicio y aprobada antes de la formulación de los estados contables; se ha de aplicar para cuantificar los activos y pasivos fiscales, toda vez que se trata de un hecho posterior que comporta el correspondiente ajuste de tales activos y pasivos.
- b) norma fiscal promulgada y aprobada en el ejercicio siguiente; se trata de un hecho posterior de no ajuste y que, por tanto, no afecta a la valoración

---

<sup>71</sup> Párrafo 46 NIC 12.

<sup>72</sup> Párrafo 47 NIC 12.

<sup>73</sup> Interpretación establecida por el Libro *Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF*, Oriol Amat y Jordi Perramon, Barcelona, 2005, Gestión 2000, 691pp.

de los activos y pasivos fiscales a presentar en los estados contables correspondientes al ejercicio anterior.

Los activos y pasivos por impuestos, ya sean corrientes o diferidos, se medirán normalmente utilizando la normativa y tasas fiscales que hayan sido aprobadas y estén en vigor. Sin embargo, en algunas jurisdicciones los anuncios de tasas y leyes fiscales por parte del gobierno tienen, en esencia, el mismo efecto que su aprobación, que puede seguir al anuncio por un período de varios meses. En tales circunstancias, los activos y pasivos de tipo fiscal se medirán utilizando la normativa y tasas fiscales anunciadas de antemano.<sup>74</sup>

Tal es el caso de nuestro país en los ejercicios que cerraron antes del 1 de julio de 2007, en que la tasa vigente hasta esa fecha era del 30% y luego pasó a ser del 25%.

En los casos en que se apliquen diferentes tasas impositivas según los niveles de beneficio fiscal, los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán utilizando las tasas medias que se espere aplicar, a las ganancias o las pérdidas fiscales, en los ejercicios que se espera que vaya a revertir las correspondientes diferencias temporarias.<sup>75</sup>

La medición de los activos y los pasivos por impuestos diferidos debe reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma que la empresa espera, a la

---

<sup>74</sup> Párrafo 48 NIC 12.

<sup>75</sup> Párrafo 49 NIC 12.

fecha del balance, recuperar el importe en libros de sus activos o liquidar el importe en libros de sus pasivos.<sup>76</sup>

En algunos países, la forma en que la empresa vaya a recuperar un activo o liquidar un pasivo, puede afectar una o ambas de las siguientes circunstancias:

- a) la tasa a aplicar cuando la empresa recupere o liquide el valor en libros del activo o pasivo; y
- b) la base fiscal del activo o pasivo.

En estos casos, se procederá a valorar los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que se espere recuperar un activo o pagar un pasivo.<sup>77</sup>

#### Pago de dividendos:

En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias se grava a una tasa mayor o menor, siempre que una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias retenidas se paguen como dividendos a los accionistas de la empresa. En algunas otras jurisdicciones, el impuesto a las ganancias puede ser devuelto o pagado si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias retenidas se pagan como dividendos a los accionistas de la empresa, este último caso no es aplicable según las normas fiscales nacionales. En tales circunstancias, los activos y pasivos

---

<sup>76</sup> Párrafo 51 NIC 12.

<sup>77</sup> Párrafo 52 NIC 12.

por impuestos corrientes y diferidos, se miden a la tasa aplicable a las ganancias no distribuidas.<sup>78</sup>

Las consecuencias de los dividendos en relación con el impuesto a las ganancias se deben reconocer cuando se proceda a reconocer el pasivo por el pago de dividendos. Las consecuencias de los dividendos en el impuesto están relacionadas más directamente con transacciones o sucesos pasados, que con las distribuciones hechas a los propietarios. Pero es con la decisión de la asamblea de accionistas que debe considerarse que el impacto de esa decisión corresponde al ejercicio en que la misma se tomó. Por tanto, estas consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias se reconocerán, en la ganancia o pérdida neta del período, salvo en la medida en que las consecuencias impositivas de los dividendos surjan de una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo período, cargando o abonando directamente al patrimonio neto, o una combinación de negocios.<sup>79</sup>

Entonces, al cierre del ejercicio los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos, se miden a la tasa aplicable a las ganancias no distribuidas. El diferencial de tasa se aplicará en el momento en que se disponga que exista el pasivo por la distribución de dividendos, y afecta a los resultados del ejercicio en que se tomó la decisión.<sup>80</sup>

---

<sup>78</sup> Párrafo 52A NIC 12.

<sup>79</sup> Párrafo 52B NIC 12.

<sup>80</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

### Descuentos de activos y pasivos por impuestos diferidos

Esta norma establece específicamente de que los activos y pasivos por impuesto diferidos no deben ser descontados. Entonces los activos y pasivos por impuestos diferidos se deben presentar por sus valores nominales, o sea no deben ser descontados. Esto trae a colación lo que establece la NIC 18 “Ingresos Ordinarios” en su párrafo 11, donde establece que cuando la entrada de efectivo u otros medios equivalentes de un crédito se difiera en el tiempo, el VR de la contrapartida puede ser menor que la cantidad nominal de efectivo cobrada o por cobrar. Cuando es efectivamente una transacción financiera, el VR de la contrapartida se determinará por medio de descuentos de todos los cobros futuros, utilizando una tasa de interés imputada para la actualización, la cual la NIC 18 establece cual debe utilizarse.

En definitiva, lo que hay que destacar es que la NIC 12, prohíbe éste descuento de flujos de efectivo futuros cuando estos se refieren a activos o pasivos por impuestos diferidos, quedando de este modo una excepción a lo establecido por la NIC 18 en lo referente a descuentos.<sup>81</sup>

Sin embargo, la NIC en estudio también menciona que una evaluación fiable del importe descontado de los activos y pasivos por impuestos diferidos, exigiría plantear la distribución en el tiempo de cada diferencia temporaria, en muchos casos esta distribución temporal es impracticable o altamente compleja de realizar.

---

<sup>81</sup> Párrafo 53 NIC 12

Por tanto resulta inapropiado exigir el descuento de los activos o pasivos por impuestos diferidos. El hecho de este descuento sin exigirlo, podría dar lugar a unas cifras sobre impuestos diferidos que no fueran compatibles entre empresas. Por lo tanto, la NIC no exige, ni permite, descontar los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos.<sup>82</sup>

Las diferencias temporarias se calcularán tomando como base el importe en libros (valor contable neto) de un activo o pasivo. Esto también será de aplicación incluso cuando ese valor contable neto se descuenta, la diferencia temporaria correspondiente se calculará considerando el valor neto contable descontado, tal como se da en el caso de pasivo por fondos de beneficios por retiro (NIC 19 “Beneficios a los empleados”). Entonces las diferencias temporarias se calcularán tomando como referencia el importe en libros de los activos o pasivos, incluso cuando los saldos de los mismos se determinan mediante el descuento.<sup>83</sup>

#### Revisión de los activos por impuestos diferidos al cierre de cada ejercicio

A la fecha de cada balance se debe revisar los importes reconocidos en los ejercicios anteriores de los activos por impuestos diferidos y la entidad debe disminuir el importe del saldo del activo neto por impuestos diferidos, en el caso que deje de ser probable la obtención de suficiente ganancia fiscal en el futuro,

---

<sup>82</sup> Párrafo 54 NIC 12.

<sup>83</sup> Párrafo 55 NIC 12.

que permita cargar la totalidad o una parte, de los beneficios que comporta el activo por impuestos diferidos contabilizados.<sup>84</sup>

Asimismo, al cierre del ejercicio la entidad debe reconsiderar los activos por impuestos diferidos que no se hubiesen reconocido o se hubiesen reducidos en ejercicios anteriores procediendo a contabilizar un activo por impuestos diferidos en la fecha de cierre, siempre que la empresa recupere la expectativa de que en el futuro se obtengan beneficios fiscales futuros como para poder utilizar los saldos dados de baja o que no habían sido reconocidos.<sup>85</sup>

### **3.3.6 Reconocimiento de Impuesto Corriente y Diferido**

La NIC 12 establece un principio por el cual la contabilización de los efectos fiscales, tanto en el periodo corriente como los diferidos para posteriores ejercicios, de una determinada transacción o suceso económico, ha de ser coherente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente.<sup>86</sup>

Entonces, el importe que se debite o acredite a una cuenta de activo o pasivo por impuesto diferido, podrá tener su contrapartida en resultados, en patrimonio o en un eventual valor llave, de la siguiente manera<sup>87</sup>:

- a) en el Estado de Resultados: por regla general, los impuestos, tanto si son del periodo corriente como si son diferidos, deben ser reconocidos como

---

<sup>84</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

<sup>85</sup> Párrafo 56 NIC 12.

<sup>86</sup> Párrafo 57 NIC 12.

<sup>87</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

gasto o ingreso, y ser incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio.

- b) en patrimonio. Una excepción a la regla general se da cuando el impuesto diferido ha surgido de una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo ejercicio, directamente en el patrimonio neto.
- c) en el valor llave. Se da otra excepción a la regla general cuando el impuesto diferido surge de una combinación de negocios que se ha calificado como adquisición.

#### Reconocimiento en el Estado de Resultados

Tanto los impuestos corrientes como los impuestos diferidos deben ser reconocidos como gasto o ingreso en el Estado de Resultados, e incluirse en la determinación de la ganancia o pérdida neta del período, excepto si tales impuestos han surgido de<sup>88</sup>:

- a) una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo periodo, cargando o abonando directamente al patrimonio neto, en cuyo caso se registrarán también en el patrimonio neto.
- b) una combinación de negocios calificada de adquisición, en cuyo caso los activos y pasivos por impuestos diferidos afectarán al cálculo del posible fondo de comercio.

---

<sup>88</sup> Párrafo 58 NIC 12.

La mayoría de los activos y de los pasivos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en el resultado contable de un determinado periodo, se computen dentro del resultado fiscal en otro diferente. En tal caso, el correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el Estado de Resultados. Con respecto a esto, la NIC cita dos ejemplos<sup>89</sup>:

- 1) los ingresos ordinarios por intereses, regalías o dividendos, que se reciban al final de los periodos a los que correspondan, y se computen en el Estado de Resultados de forma proporcional al tiempo que ha transcurrido hasta el cierre, según la NIC 18 “*Ingresos Ordinarios*”, pero se incluyan en la ganancia o pérdida fiscal cuando sean cobrados, y
- 2) los costos de activos intangibles, que se hayan capitalizado de acuerdo a lo establecido por la NIC 38 “*Activos Intangibles*”, y se amorticen posteriormente, mientras que se deducen para efectos fiscales en el mismo periodo en que se hayan incurrido.

Siguiendo con ésta regla general, el impuesto se contabiliza con cargo al resultado del ejercicio, el asiento contable sería del tipo<sup>90</sup>:

---

<sup>89</sup> Párrafo 59 NIC 12.

<sup>90</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

En el caso que se determine un pasivo por impuesto diferido:

---

Gasto por impuesto diferido (pérdida)

---

a Impuesto diferido pasivo

---

Y en el caso que se determine un activo por impuesto diferido:

---

Impuesto diferido activo

---

a Ingreso por impuesto diferido (ganancia)

---

El importe en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso cuando no haya cambiado el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar por distintos motivos, como por ejemplo<sup>91</sup>:

- a) un cambio en las tasas o en las normativas fiscales,
- b) una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos, o
- c) un cambio en la forma esperada de recuperar el valor contable neto de un activo.

El impuesto diferido, correspondiente a estos cambios, se reconocerá en el Estado de Resultados del periodo en que se dieron los cambios, excepto en la medida en

---

<sup>91</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

que se relacione con partidas previamente cargadas o acreditadas directamente a las cuentas del patrimonio neto.<sup>92</sup>

Un ejemplo de cambio de tasas sería<sup>93</sup>:

Una empresa en la cual presenta la siguiente situación aplicando una tasa impositiva del 30%, la cual era vigente cuando se produjeron las diferencias temporarias:

Concepto	Saldo Deudor	Saldo Acreedor
Activo por impuestos diferidos	300	
Pasivo por impuestos diferidos		450

Pero para el siguiente ejercicio la tasa impositiva paso a ser del 25%, en base a este cambio se hacen los ajustes pertinentes los cuales generan los siguientes saldos:

Concepto	Saldo		Estado de Resultados	
	Deudor	Acreedor	Ingreso	Gasto
Activo por impuesto diferidos	250			50
Pasivo por impuestos diferidos		375	75	

#### Partidas cargadas o acreditadas directamente al patrimonio neto

Los impuestos sobre las ganancias, ya sean del periodo corriente o diferido, deben ser debitados o acreditados directamente al patrimonio neto si se relacionan con

<sup>92</sup> Párrafo 60 NIC 12.

<sup>93</sup> Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF, Oriol Amat y Jordi Perramon, Gestión 2000, Barcelona 2005.

partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, ya sea en el mismo periodo o en otro diferente.<sup>94</sup>

Las Normas Internacionales de Contabilidad exigen o permiten que ciertas partidas sean cargadas o acreditadas directamente a cuentas de patrimonio neto. Para estos casos la NIC cita algunos ejemplos, los cuales se transcriben a continuación<sup>95</sup>:

- a) un cambio en el importe en libros procedentes de la revaluación de las propiedades, planta y equipo (NIC 16 “*Propiedades, Planta y Equipo*”).
- b) un ajuste al saldo inicial de resultados acumulados procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique con carácter retroactivo, o de la corrección de un error fundamental (NIC 8 “*Políticas Contable, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*”).
- c) las diferencias de cambio producidas por la conversión de los Estados Contables de un negocio en el extranjero (NIC 21 “*Efectos de la Variación en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*”) y
- d) los importes que surgen del reconocimiento inicial, en un instrumento financiero compuesto, del componente del patrimonio neto.

Si estos casos impactan en el valor contable de los activos o pasivos y por tal razón se determina una diferencia temporaria, imponible o deducible, el correspondiente activo por impuestos diferidos (si reúne las condiciones

---

<sup>94</sup> Párrafo 61 NIC 12.

<sup>95</sup> Párrafo 62 NIC 12.

necesarias para ser contabilizado) o el pasivo por impuestos diferidos, se deben contabilizar con crédito o débito respectivamente, en el patrimonio en las cuentas que lo originaron, por ejemplo en ajustes al patrimonio o en resultados acumulados. Lo mismo sucede si los impuestos sobre beneficios son corrientes<sup>96</sup>.

Existen partidas que son difíciles de segregar, ya que no se sabe si impactaran en resultados o en patrimonio, esto se da a causa de que en algunas circunstancias puede ser difícil determinar el importe de los impuestos, ya sean del periodo corriente o diferido, que se corresponden con las partidas debitadas o acreditadas directamente al patrimonio neto. Al respecto la NIC cita tres ejemplos<sup>97</sup>:

- a) la existencia de una escala progresiva en el impuesto a las ganancias, y sea imposible calcular la tasa a la cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal,
- b) un cambio en la tasa impositiva u otra norma fiscal afecte a un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionados, en todo o en parte, con una partida que haya sido llevada directamente al patrimonio neto. En nuestro país se dio el caso de tasa impositiva en 2007, con la Ley 18.033 de la reforma tributaria de ese mismo año.
- c) Cuando la entidad determine que debe reconocer, o debe dar de baja , por su importe total, un activo por impuestos diferidos, cuando tal activo se relacione, en todo o en parte con las partidas que ha sido llevada directamente al patrimonio neto.

---

<sup>96</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

<sup>97</sup> Párrafo 63 NIC 12.

En tales casos, la determinación de la parte del impuesto correspondiente al periodo y la parte diferida, que están relacionadas con partidas que han sido debitadas o acreditadas directamente al patrimonio neto, se basará en una prorrata razonable de los impuestos corrientes y diferidos, o bien en otro método con el que se consiga una distribución apropiada, según las circunstancias.<sup>98</sup>

La NIC 16 “*Propiedades, Planta y Equipo*”, establece específicamente que la entidad puede trasladar cada año desde ajustes al patrimonio (reexpresión de bienes de uso) a resultados acumulados una cantidad igual a la diferencia entre la depreciación o amortización del activo reexpresado y la depreciación o amortización que se hubiera practicado sobre el costo inicial del activo. Si la entidad efectúa este traspaso, el importe correspondiente al mismo se calculará neto de cualquier impuesto diferido que le corresponda. Lo mismo podría suceder si la entidad vende un elemento perteneciente a bienes de uso.<sup>99</sup>

Cuando un activo se reexpresado a efectos fiscales y esta reexpresión está relacionada con una reexpresión contable realizada en periodos anteriores o a realizar en ejercicios futuros, los efectos fiscales de la reexpresión contable y del ajuste de la base fiscal se cargaran o acreditaran al patrimonio neto en los periodos en que tiene lugar. Este caso se da como por ejemplo en España.

---

<sup>98</sup> Párrafo 63 NIC 12.

<sup>99</sup> Párrafo 64 NIC 12.

Sin embargo, si la reexpresión con efecto fiscal no se relaciona con reexpresiones contables practicadas anteriormente o que se esperan realizar en ejercicios futuros, los efectos fiscales del ajuste de la base fiscal se reconocerán en el Estado de Resultados.<sup>100</sup>

Cuando una entidad paga dividendos a sus accionistas, tiene la obligación de pagar un porcentaje de tales dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas (retención de impuestos (IRPF)). Estos importes pagados o a pagar a las autoridades fiscales, se cargarán al patrimonio neto como parte de los dividendos (se debita resultados acumulados).<sup>101</sup>

#### Impuestos diferidos surgidos de una combinación de negocios

Pueden aparecer diferencias temporarias en una combinación de negocios calificada como adquisición. De acuerdo con la NIIF 3 “*Combinaciones de Negocios*”, la entidad procederá a reconocer los activos por impuestos diferidos (si cumplen los criterios establecidos para su reconocimiento) o los pasivos por impuestos diferidos resultantes, como los activos y pasivos identificables en el momento de la adquisición. En consecuencia, estos activos y pasivos por impuestos diferidos afectarán al importe del valor llave o, en su caso, al exceso que suponga la participación de la entidad adquirente en el VR neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el costo de la combinación.

---

<sup>100</sup> Párrafo 65 NIC 12.

<sup>101</sup> Párrafo 65A NIC 12.

No obstante, la entidad no reconocerá los pasivos por impuestos diferidos que surjan del reconocimiento inicial del valor llave (siempre que la amortización de ésta partida no sea deducible a efectos fiscales), ni los activos por impuestos diferidos surgidos por el valor llave negativo que se trate contablemente como un ingreso diferido.<sup>102</sup>

Como resultado de una combinación de negocios, la entidad adquirente puede considerar probable la recuperación de sus propios activos por impuestos diferidos que no fueron reconocidos con anterioridad a la combinación. Tal es el caso, como por ejemplo; la entidad adquirente podría utilizar ahora la capacidad de deducción de sus pérdidas fiscales no utilizadas para compensar con ganancias fiscales futuras de la entidad adquirida. En estas situaciones, la entidad adquirente reconocerá un activo por impuestos diferidos, pero no lo debe incluir como parte de la contabilización de la combinación de negocios, y en consecuencia no se lo debe tener en cuenta al determinar el valor llave o, el exceso que suponga la participación de la entidad adquirente en el VR neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el costo de la combinación.<sup>103</sup>

Cuando la entidad adquirente no reconociera el beneficio potencial de las pérdidas por impuestos compensables en el futuro de la adquirida, o de otros activos por impuestos diferidos dado a que no cumple con los requerimientos de la NIIF 3

---

<sup>102</sup> Párrafo 66 NIC 12.

<sup>103</sup> Párrafo 67 NIC 12.

“*Combinaciones de Negocios*” para su reconocimiento por separado cuando se contabilice inicialmente la combinación, y tal beneficio o activo por impuesto diferido sean objeto de reconocimiento posterior en los Estados Contables Consolidados de la entidad adquirente, la misma reconocerá el correspondiente ingreso por el impuesto diferido en el Estado de Resultados.

Además, la entidad adquirente debe<sup>104</sup>:

- a) reducir el importe bruto del valor llave, así como la amortización acumulada del mismo a las cantidades que hubiese reconocido si hubiera contabilizado el activo por impuesto diferido como uno de los activos identificables en la fecha de la combinación de negocios, y
- b) reconocer la reducción del importe en libros del valor llave como un gasto.

Sin embargo, este procedimiento no puede causar la aparición de un exceso de la participación de la entidad adquirente en el VR neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida sobre el costo de la combinación, ni incrementar el importe previamente reconocido para dicho exceso.<sup>105</sup>

En el caso que hubiere variado la tasa impositiva, la entidad debe utilizar la tasa impositiva vigente en el momento de su reconocimiento.

---

<sup>104</sup> Párrafo 68 NIC 12.

<sup>105</sup> Párrafo 68 NIC 12.

### Impuesto corriente y diferido derivado de una transacción con pago basado en acciones

En algunas jurisdicciones fiscales, la entidad puede obtener una deducción fiscal asociada con una remuneración que fue pagada en forma de acciones, en opciones sobre acciones o en otros instrumentos de patrimonio de la propia entidad. El monto de esa deducción fiscal podría diferir del gasto de la remuneración asociada acumulada, y podría surgir en un periodo posterior. Con respecto a esto, la NIC cita un ejemplo el cual alude a que en algunas jurisdicciones la entidad podrá reconocer un gasto por el consumo de los servicios de un empleado como contrapartida por las opciones sobre acciones concedidas, de acuerdo con la NIIF 2 “*Pago Basados en Acciones*”, y no recibir la deducción fiscal hasta que las opciones sobre acciones sean ejercidas, de forma que la medición de la deducción fiscal se base en el precio que tengan las acciones de la entidad en la fecha de ejercicio.<sup>106</sup>

Al igual que sucede con los costos de investigación<sup>107</sup>, la diferencia entre la base fiscal de los servicios recibidos de los empleados hasta la fecha y al importe en libros de valor cero, será una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. Si el monto que las autoridades fiscales que permitirán deducir en periodos futuros no se conociese al final del periodo, se debe estimar a partir de la información disponible al término del periodo. Por ejemplo, si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en periodos

---

<sup>106</sup> Párrafo 68A NIC 12.

<sup>107</sup> Tema ya tratado anteriormente en este capítulo.

futuros depende del precio de las acciones de la entidad en una fecha futura, la medición de la diferencia temporaria deducible debe basarse en el precio de las acciones de la entidad al finalizar el periodo.<sup>108</sup>

El importe de la deducción fiscal puede diferir del gasto por remuneraciones acumuladas correspondientes. Esta norma requiere que los impuestos corrientes y diferidos se reconozcan como ingreso o gasto, y se incluyan en el Estado de Resultados, salvo que procedan de una transacción o evento que se haya reconocido, en el mismo o diferente periodo, directamente en el patrimonio neto, o de una combinación de negocios. Si el importe de la deducción fiscal excediese del importe del gasto por remuneraciones acumuladas correspondientes, esto indicaría que la deducción fiscal se relaciona no sólo con el gasto por remuneraciones, sino también con una partida del patrimonio neto. En esta situación, el exceso del impuesto corriente o diferido asociado se reconocerá directamente en el patrimonio neto.<sup>109</sup>

### **3.3.7 Presentación**

Se sintetizan, en primer lugar, la presentación en el Estado de Situación Patrimonial, posibles compensaciones en el balance de situación de los activos y

---

<sup>108</sup> Párrafo 68B NIC 12.

<sup>109</sup> Párrafo 68C NIC 12.

pasivos por impuestos corrientes e impuestos diferidos, y presentación en el Estado de Resultados.<sup>110</sup>

En lo referente a Estados Contables Comparativos, a menos que se indique expresamente lo contrario, las revelaciones que se incluyen a continuación se aplican a cada uno de los ejercicios que se estén presentando (en el caso que se incluyan cifras comparativas del ejercicio anterior, las mismas deben también ser presentadas en la forma exigida).<sup>111</sup>

### **Presentación en el Estado de Situación Patrimonial**

A los efectos de presentación de activos y pasivos en el Estado de Situación Patrimonial se debe tener en cuenta lo siguiente<sup>112</sup>:

- a) los activos y pasivos derivados del impuesto a las ganancias deben ser presentados por separado de otros activos y pasivos en Estado de Situación Patrimonial,
- b) las partidas correspondientes a activos (en caso de anticipos) y pasivos por impuestos corrientes deben estar separadas de las partidas correspondientes a activos y pasivos por impuestos diferidos,
- c) cuando la entidad clasifica las partidas del balance como partidas corrientes y no corrientes, los importes correspondientes a activos y

---

<sup>110</sup> Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF, Oriol Amat y Jordan Perramon, Gestión 2000, Barcelona, 2005.

<sup>111</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

<sup>112</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

pasivos por impuestos diferidos no deben clasificarse, en todos los casos, como corrientes. Son siempre no corrientes.

### Compensación de partidas

#### 1) **Compensación de activos y pasivos por impuestos corrientes**

Una entidad debe compensar los activos y pasivos por impuestos corrientes, solo si<sup>113</sup>:

- a) tiene reconocido legalmente un derecho para compensar frente a la administración fiscal los importes reconocidos en esas partidas, y
- b) tiene la intención de liquidar las deudas netas que resulten, o bien realizar los activos y liquidar simultáneamente las deudas que ha compensado con ellos.

Aunque los activos y pasivos de naturaleza fiscal se evalúen y reconozcan por separado, pueden compensarse en el Estado de Situación con los mismos criterios que los establecidos para los instrumentos financieros en la NIC 32 “*Instrumentos Financieros: Presentación*”. Una entidad tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos por impuestos corrientes con pasivos corrientes de la misma naturaleza, cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre beneficios correspondientes a la misma autoridad fiscal, y ésta

---

<sup>113</sup> Párrafo 71 NIC 12.

permita a la entidad pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.<sup>114</sup>

En los estados financieros consolidados, un activo por impuesto corriente en una entidad del grupo se compensará con un pasivo por impuesto corriente de otra entidad del mismo grupo si, y sólo si<sup>115</sup>:

- a) las entidades correspondientes tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta, y
- b) tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto, o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo.

## **2) Compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos**

Una entidad debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si, y sólo si<sup>116</sup>:

- a) tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, frente a la autoridad tributaria, los importes reconocidos en esas partidas (en el caso de Uruguay existe una única autoridad tributaria, por lo tanto esto se cumple), y
- b) los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto a las ganancias correspondientes a la misma autoridad tributaria, que recaen sobre:

---

<sup>114</sup> Párrafo 72 NIC 12.

<sup>115</sup> Párrafo 73 NIC 12.

<sup>116</sup> Párrafo 74 NIC 12.

- la misma entidad o sujeto pasivo, o bien
- diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los periodos futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por impuestos diferidos.

Entonces, la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos sólo es posible si<sup>117</sup>:

- a) la entidad tiene legalmente reconocido el derecho a compensar activos y pasivos por impuestos, y
- b) los activos y pasivos por impuestos diferidos se refieren al impuesto sobre beneficios relacionado con la misma administración tributaria.

A fin de evitar la necesidad de establecer un calendario detallado de los momentos en que cada diferencia temporaria revertirá, esta NIC exige a las entidades la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos de la misma entidad o sujeto pasivo si, y sólo si, se relacionan con impuestos sobre beneficios correspondientes a la misma administración fiscal, siempre y cuando la entidad

---

<sup>117</sup> Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF, Oriol Amat y JORDI Perramon, Gestión 2000, Barcelona 2005.

tenga reconocido legalmente el derecho de compensar los activos por impuestos diferidos, con los pasivos de la misma naturaleza.<sup>118</sup>

En algunas circunstancias, muy raras en la práctica, la entidad puede tener reconocido legalmente el derecho de compensar, y la intención de liquidar en términos netos, las deudas fiscales de unos determinados periodos, pero no de otros. En tales casos muy especiales, puede requerirse una programación temporal detallada para determinar si el pasivo por impuestos diferidos, de una entidad o sujeto pasivo, producirá un incremento en los pagos por impuestos, en el mismo periodo en que un activo por impuestos diferidos, de otra entidad o sujeto pasivo, vaya a producir una disminución en los pagos de esta segunda entidad fiscal.<sup>119</sup>

### **Presentación en el Estado de Resultados**

#### **Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias relativo a las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias**

El importe del gasto (ingreso) por impuestos, relativo a las ganancias o las pérdidas de las actividades ordinarias, debe aparecer en el cuerpo principal del Estado de Resultados.<sup>120</sup> En nuestro país, de acuerdo con la presentación exigida

---

<sup>118</sup> Párrafo 75 NIC 12.

<sup>119</sup> Párrafo 76 NIC 12.

<sup>120</sup> Párrafo 77 NIC 12.

por el Decreto 103/991, el importe del gasto o ingreso se debe presentar en la línea “Impuesto a la Renta” del Estado de Resultados.<sup>121</sup>

Diferencias de cambio en los activos o pasivos por impuestos diferidos en moneda extranjera

La NIC 21 “*Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*”, exige el reconocimiento como ingresos o gastos de ciertas diferencias de cambio, pero no especifica si tales diferencias deben ser presentadas en el Estado de Resultados. De acuerdo con ello, cuando las diferencias de cambio en los activos y pasivos por impuestos diferidos extranjeros sean reconocidas en el Estado de Resultados, tales diferencias pueden ser presentadas por separado como gastos o ingresos por el impuesto a las ganancias, si se considera que tal presentación resulta más útil para los usuarios de los Estados Contables.<sup>122</sup>

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias relativo a las ganancias o pérdidas de las actividades diversas

La entidad revelará la naturaleza e importe de cada resultado de carácter diverso, ya sea en el cuerpo principal del Estado de Resultados o en las Notas a los Estados Contables. En el cuerpo principal del Estado de Resultados se revelará el monto

---

<sup>121</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

<sup>122</sup> Párrafo 78 NIC 12.

total de los resultados diversos, neto ya de los correspondientes gastos (ingresos) por el impuesto a las ganancias.<sup>123</sup>

Aunque los usuarios de los Estados Contables puedan encontrar de utilidad las informaciones reveladas sobre los gastos (ingresos) por impuestos de cada una de las partidas de los resultados diversos, podría ser en ocasiones difícil distribuir el gasto (ingreso) entre tales partidas. En tales circunstancias, el gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias puede presentarse de forma agregada para todas ellas.<sup>124</sup>

### **3.3.8 Información a Revelar**

#### **Componentes del gasto o ingreso por impuestos diferidos**

Esta norma determina que los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto a los beneficios, deben ser revelados por separado, en los Estados Contables.<sup>125</sup>

Además establece de forma taxativa que los componentes que conforman el gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias pueden incluir<sup>126</sup>:

- a) el gasto (ingreso) corriente, por el impuesto del periodo presente.

---

<sup>123</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

<sup>124</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

<sup>125</sup> Párrafo 79 NIC 12.

<sup>126</sup> Párrafo 80 NIC 12.

- b) Cualesquier ajustes de los importes corrientes del periodo presente o de los anteriores,
- c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionados con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias,
- d) el monto del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionados con cambios en las tasas fiscales o con aparición de nuevos impuestos,
- e) el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedente de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente periodo,
- f) el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos,
- g) el importe diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido por ésta NIC, y
- h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionados con los cambios en las políticas contables y los errores fundamentales, que se han incluido en la determinación del resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 8 *“Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”* porque no se ha podido contabilizarse de forma retroactiva.

### **Revelaciones adicionales en los Estados Contables**

Esta norma vuelve a establecer nuevamente en su párrafo 81 una lista taxativa, donde determina que información debe ser revelada por separado, dentro de la información contable de la entidad. A continuación se enumera la información exigida, y ésta es<sup>127</sup>:

- a) el importe total de los impuestos, corrientes o diferidos relacionados con partidas cargadas o acreditadas directamente a las cuentas del patrimonio neto del periodo,
- b) una explicación de la relación existente entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado contable, mediante algunas de las siguientes formas o ambas a la vez:
  - i) una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado de multiplicar el resultado 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. La tasa media efectiva será igual al gasto (ingreso) por impuesto a las ganancias dividido entre el resultado contable.
- c) una explicación de los cambios habidos en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con el periodo anterior.

---

<sup>127</sup> Párrafo 81 NIC 12.

- d) el importe y fecha de validez (si la tuviera), de cualesquier diferencia temporaria deducible, pérdidas o créditos fiscales de ejercicios anteriores para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el Estado de Situación Patrimonial.
- e) el monto total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, para los cuales no se han reconocido en el balance, pasivos por impuestos diferidos. Dadas las exigencias de la NIC 12 para el reconocimiento de dichos pasivos.
- f) con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados:
  - i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el Estado Contable, para cada uno de los periodos sobre los que se informa,
  - ii) el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el Estado de Resultados, si éste no resulta evidente de los cambios reconocidos en el balance,
- g) con respecto a las operaciones discontinuadas, el gasto por impuestos relativo a:
  - i) la pérdida o la ganancia derivada de la discontinuación, y
  - ii) la pérdida o la ganancia por las actividades ordinarias, que la operación discontinuada ha proporcionado en el periodo, junto con

los correspondientes importes para cada uno de los periodos sobre los que se informa,

- h) el importe de las consecuencias sobre el impuesto a las ganancias que pudieran tener los dividendos que hayan sido propuestos o declarados, a los accionistas de la entidad, antes de que los Estados Contables hayan sido autorizados para su emisión, y aún no hayan sido reconocidos como pasivos en los Estados Contables.

### **Revelaciones sobre un activo por impuestos diferidos si existe un historial de pérdidas**

La entidad debe revelar el importe del activo por impuestos diferidos, así como de la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, cuando<sup>128</sup>:

- i) la realización del activo por impuestos diferidos dependa de ganancias futuras, por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales, y
- ii) la entidad haya tenido pérdidas, ya sea en el periodo presente o en anteriores, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.

### **Otras revelaciones en los Estados Contables**

En el caso que exista una tasa diferencial para dividendos a ser abonados a los accionistas, la entidad debe revelar la naturaleza de las consecuencias potenciales

---

<sup>128</sup> Párrafo 8 NIC 12.

que podrían producirse, en el impuesto a las ganancias, en el caso que se pagaran dividendos a sus accionistas. Además, la entidad debe revelar la cuantía de las consecuencias potenciales, que sea practicable determinar, en el impuesto a las ganancias, así como si hay otras consecuencias potenciales que no es practicable determinar.<sup>129</sup>

La entidad revelará las características importantes del sistema impositivo sobre las ganancias y los factores que vayan a afectar el montante de las potenciales consecuencias del pago de dividendos sobre el impuesto a las ganancias.<sup>130</sup>

A veces, puede no ser practicable el cálculo del monto total de las potenciales consecuencias que va a tener el pago de dividendos a los accionistas sobre el impuesto. Este podría ser el caso, por ejemplo, de una entidad que tuviera un gran número de subsidiarias extranjeras. No obstante, incluso en tales circunstancias, algunas porciones del monto total pueden ser fácilmente determinables. Por ejemplo, en un grupo consolidado, la controladora y algunas de sus subsidiarias pueden haber pagado impuestos sobre las ganancias a una tasa más alta por haber dejado ganancias sin distribuir, y tener conciencia de los montos que les podrían ser reembolsados en el caso de pago de dividendos a los accionistas en el futuro, con cargo a las ganancias retenidas consolidadas. En tal caso, se revelará el monto de estos reembolsos (caso no aplicable en nuestro país dado la reglamentación tributaria). Cuando sea aplicable, la entidad revelará también que existen consecuencias adicionales potenciales, en el impuesto a las

---

<sup>129</sup> Párrafo 82A NIC 12.

<sup>130</sup> Párrafo 87A NIC 12.

ganancias, que no es posible determinar. En los Estados Contables individuales de la controladora, si los hubiere, las revelaciones de las consecuencias potenciales en el impuesto a las ganancias, serán las relativas a las ganancias retenidas de la propia controladora.<sup>131</sup>

Una entidad obligada a informar el importe del activo por impuestos diferidos, así como de la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, cuando la realización del activo por impuestos diferidos dependa de ganancias futuras, por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales, puede también estar obligada a suministrar otras revelaciones relacionadas con las diferencias temporarias que estén asociadas con sus inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas o participaciones en negocios conjuntos. En tales casos, la entidad habrá de considerar esto a la hora de determinar que información revelar según lo establecido al inicio de este párrafo. Por ejemplo, una entidad puede estar obligada a revelar el monto total de las diferencias temporarias, asociadas con las inversiones en subsidiarias, para las cuales no se han reconocido pasivo por impuestos diferidos, tal como se mencionó en el punto e) de revelaciones adicionales en los Estados Contables. Si no fuera practicable el cómputo de los montos de los pasivos por impuestos diferidos (tales como se especifica más adelante), puede haber montos, relativos a tales

---

<sup>131</sup> Párrafo 87B NIC 12.

subsidiarias y derivados de las consecuencias potenciales de los dividendos, que tampoco sea practicable determinar.<sup>132</sup>

Las informaciones a revelar descritas en el punto b) del apartado revelaciones adicionales en los Estados Contables, permitirán a los usuarios de los Estados Contables entender si la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable está fuera de lo normal, así como comprender los factores significativos que pudieran afectar a tal relación en el futuro. La relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable puede estar afectada por factores tales como los ingresos ordinarios exentos de tributación, los gastos que no son deducibles al determinar la ganancia o la pérdida fiscal, el efecto de las pérdidas fiscales o de las eventuales tasas impositivas soportadas en el extranjero.<sup>133</sup>

Al explicar la relación entre el gasto (ingreso) por impuesto y la ganancia contable, la entidad utilizará la tasa impositiva aplicable que suministre la información más significativa para los usuarios de los Estados Contables. Normalmente, la tasa más significativa es la tasa nominal del país en el que está domiciliada la entidad (sumando la tasa aplicada a los impuestos nacionales con los correspondientes impuestos locales, que se calculen sobre un nivel de ganancias o pérdidas similares). Sin embargo, para una entidad que opera en diferentes países o administradores fiscales, puede resultar más significativo

---

<sup>132</sup> Párrafo 87C NIC 12.

<sup>133</sup> Párrafo 84 NIC 12.

agregar las conciliaciones hechas por separado utilizando las tasas nacionales de cada uno de los países.<sup>134</sup>

El cálculo de la tasa media efectiva se debe realizar mediante el cociente entre el impuesto a las ganancias y la ganancia contable.<sup>135</sup>

$$\text{TME} = \frac{\text{Impuesto a la Ganancias}}{\text{Ganancia Contable}}$$

A menudo, puede resultar impracticable computar el importe de los pasivos por impuestos diferidos que surgen de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de las participaciones en negocios conjuntos dado las exigencias de ésta NIC para su reconocimiento. Es por esta razón que esta norma exige que la entidad revele información sobre las diferencias temporarias subyacentes, pero no sobre los pasivos por impuestos diferidos correspondientes. Sin embargo, cuando sea posible, la norma aconseja a las entidades que revelen también información acerca de los montos de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos, puesto que los usuarios de los Estados Contables pueden encontrar útil tal información.<sup>136</sup>

La entidad debe revelar información acerca de cualesquiera activos contingentes y pasivos contingentes relacionados con los impuestos, de acuerdo con lo

---

<sup>134</sup> Párrafo 85 NIC 12.

<sup>135</sup> Párrafo 86 NIC 12.

<sup>136</sup> Párrafo 87 NIC 12.

establecido por la NIC 37 *“Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes”*. Un ejemplo de activos contingentes y pasivos contingentes, puede ser el que resulte de litigios sin resolver con la administración tributaria.

En el caso de que se hayan aprobado o anunciado leyes tributarias, o simplemente cambios en las tasas impositivas, después de la fecha de balance, la entidad revelará información acerca de cualquier efecto significativo que tales cambios vayan a suponer sobre sus activos y pasivos por impuestos, ya sean corrientes o diferidos, tal como lo establece la NIC 10 *“Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance”*.<sup>137</sup>

### **3.3.9 Fecha de Vigencia**

La NIC en estudio a nivel internacional tiene vigencia para los estados contables que tengan inicio a partir del 1 de enero de 1998, con salvedad de lo indicado en el párrafo 91. Sin embargo los párrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B y 87C, y la eliminación de los párrafos 3 y 50, tienen vigencia para los estados contables anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2001.<sup>138</sup>

A nivel nacional esta NIC tiene vigencia a partir del 1 de enero de 2009 según el decreto 162/004 del 12 de mayo del 2004.

---

<sup>137</sup> Párrafo 88 NIC 12.

<sup>138</sup> Párrafo 89 y 91 NIC 12.

### 3.3.10 Interpretaciones

La NIC 12 tiene básicamente dos interpretaciones, la SIC 21 “*impuestos a las Ganancias-Recuperación de Activos no Depreciables Revaluados*” y SIC 25 “*Impuestos a las ganancias-Cambios en la Situación Fiscal de una Entidad o de sus Accionistas*” son obligatorias por el Decreto 266/007 del 31 de julio del 2007.

A continuación se presentará cada una de ellas.

#### **SIC 21 “Impuestos a las Ganancias- Recuperación de Activos no Depreciables Revaluados**

Esta SIC fue acordada en agosto de 1999, emitida en julio de 2000 y entró en vigencia a partir del 15 de julio del 2000 a nivel internacional. En nuestro país entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2009.

Esta interpretación trata de resolver el problema que causan los activos que se reexpresan pero que no se amortizan, en el cálculo de los impuestos diferidos<sup>139</sup>.

Con respecto a esto, es que el IASB se plantea la siguiente situación, de acuerdo a la NIC 12 la medición del impuesto diferido depende de la forma en que la entidad espera realizar el activo. Esta NIC también tiene en cuenta de que la reexpresión contable no necesariamente afecta a la base fiscal del activo al cual se haya reexpresado, a raíz de esto puede existir un cambio en las diferencias temporarias producto de las reexpresiones. Si la recuperación futura del importe

---

<sup>139</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

en libros va a ser gravada, cualquier diferencia entre el importe en libros del importe reexpresado y su base fiscal es una diferencia temporaria, y dará lugar a un activo o un pasivo por impuestos diferidos.<sup>140</sup>

Entonces, el problema se encuentra en cómo interpretar la expresión “recuperación” cuando un activo no se amortiza y es reexpresado de acuerdo con la NIC 16 “*Propiedades, Plantas y Equipo*”.<sup>141</sup>

Hay que destacar que esta interpretación es también aplicable a las propiedades de inversión que se contabilizan por sus importes reexpresados según la NIC 40 “*Propiedades de Inversión*”.<sup>142</sup>

En respuesta a todo esto es que la SIC llega a la conclusión de que el activo o pasivo por impuestos diferidos que surge como consecuencia de la reexpresión de un activo no amortizable, según la NIC 16, se valorará en función de las consecuencias fiscales derivadas de la recuperación del importe en libros de ese activo a través de la venta, separadamente de las bases de medición de importes en libros del activo. Por lo tanto, si la norma fiscal estableciera una tasa fiscal diferente para el ingreso que provenga de una venta respecto de aquél que provenga del uso del activo, a los efectos del cálculo del activo o pasivo por impuesto diferido se aplicará la tasa fiscal que corresponda a la renta que provenga de la venta del activo no amortizable.<sup>143</sup>

---

<sup>140</sup> Párrafo 2 SIC 21.

<sup>141</sup> Párrafo 3 SIC 21.

<sup>142</sup> Párrafo 4 SIC 21.

<sup>143</sup> Párrafo 5 SIC 21.

Para llegar a esta conclusión el IASB se basa en que las entidades pueden reconocer contablemente un activo solo si es probable que los beneficios económicos futuros asociados con el mismo fluyan hacia la entidad. Generalmente, esos beneficios futuros se realizarán (y por lo tanto el valor contable del bien será recuperado) a través de la venta, uso, uso y venta subsiguiente. El reconocimiento de una amortización contable implica que el valor contable del bien será recuperado por el uso hasta el importe amortizable que haya determinado, y posteriormente será recuperado a través de su venta a su valor residual. Consistentemente con esto, el valor contable de un activo que no se amortiza tal como un terreno (o que no se amortiza más porque ya ha consumido su valor amortizable, tal como cualquier otro bien de uso que se presenta a su valor residual), será recuperado a través de su venta. El impuesto diferido que se determine habrá sido calculado asumiendo que el bien en algún momento será vendido.<sup>144</sup>

De este mismo modo puede concluirse que, en caso de existencia de dos tasas fiscales (una para rentas operativas y otra para rentas de capital), aquellos bienes cuyo valor se recupere parcialmente a través del uso y parcialmente a través de su venta, se deberá calcular el impuesto diferido estimando qué porción del valor se recuperará de una u otra forma, con ambas tasas.<sup>145</sup>

---

<sup>144</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

<sup>145</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

Un tema que queda bien claro a partir de la lectura de la SIC 21, es que un bien de uso no amortizable (por ejemplo un terreno, o un bien que ya ha alcanzado su valor residual) no puede permanecer en el activo indefinidamente. En algún momento el bien se venderá, y allí podría determinarse un impuesto a las ganancias en función de su precio de venta y su base fiscal. Previamente, existirá un impuesto diferido al cierre de cualquier ejercicio en el que se presenten diferencias temporarias, el cual se considera que está devengado en ese momento y deberá contabilizarse si reúne las condiciones necesarias para ello. No se deberá argumentar un carácter de permanente de tales inversiones a los efectos de eludir la consideración de si existe o no tal impuesto diferido.<sup>146</sup>

Ninguna parte del valor en libros de tales activos se considera que se va a recuperar mediante su uso.

### **SIC 25 “Impuestos a las Ganancias – Cambios en la Situación Fiscal de una Entidad o de sus Accionistas”**

Esta interpretación tiene la misma fecha de acuerdo, emisión y vigencia que la SIC 21 a nivel internacional. En Uruguay tiene vigencia a partir del 1 de enero de 2009, según el decreto 266/077 del 31 de julio del 2007.

---

<sup>146</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

La SIC 25 analiza las consecuencias sobre el impuesto que se derivan de eventuales cambios en situación fiscal de una entidad o de sus accionistas.<sup>147</sup>

Un cambio en la situación fiscal de una entidad o de sus accionistas puede tener consecuencias para la entidad que provoquen un aumento o disminución de sus activos o pasivos por impuestos. Esto puede ocurrir, por ejemplo, al registrarse públicamente los instrumentos patrimoniales o al reestructurarse el patrimonio de la entidad, o por la transformación de la entidad o por mudarse al exterior, o a una zona franca, o por cambios en el giro, o por la aparición o desaparición de incentivos fiscales derivados del cambio. También puede ocurrir al trasladarse un accionista controlador a un país extranjero. Como resultado de lo anterior, la entidad puede soportar diferente imposición, lo que supone por ejemplo que puede ganar o perder incentivos fiscales o estar sujeta a tasa fiscales diferentes en el futuro.<sup>148</sup>

Un cambio en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas puede tener un efecto inmediato en los pasivos o activos corrientes por impuestos. Esos cambios también pueden eventualmente incrementar o disminuir los pasivos o activos por impuestos diferidos reconocidos por la entidad, dependiendo del efecto que tengan sobre las consecuencias fiscales que surgirán por la recuperación o

---

<sup>147</sup> Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, Rafael Amexis, Taller Gráfico Ltda., octubre 2007, Montevideo, Uruguay.

<sup>148</sup> Párrafo 1 SIC 25.

cancelación futura del importe en libros de los activos y pasivos, respectivamente, de la entidad.<sup>149</sup>

El problema que se plantea es como debe la entidad contabilizar las consecuencias fiscales de un cambio en su situación fiscal o en la de sus accionistas.<sup>150</sup>

El IASB concluye que un cambio en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas no da origen a incrementos o a una disminución en las cantidades reconocidas directamente en el patrimonio neto. Las consecuencias fiscales corrientes y diferidas de un cambio en la situación fiscal deben ser incluidas en el Estado de Resultados del ejercicio que operó el cambio, salvo en las consecuencias asociadas a transacciones y hechos que dieron lugar, en el mismo o diferente periodo, a un débito o crédito directo en el importe de patrimonio neto reconocido, como por ejemplo la revaluación de propiedades, planta y equipo (según NIC 16). Aquellas consecuencias fiscales que estén asociadas a cambios en el importe del patrimonio reconocido, ya sea en el mismo o en diferente periodo (no incluidas en la ganancia o pérdida neta), deben ser debitadas o acreditadas directamente en patrimonio.<sup>151</sup>

---

<sup>149</sup> Párrafo 2 SIC 25.

<sup>150</sup> Párrafo 3 SIC 25.

<sup>151</sup> Párrafo 4 SIC 25.

## **CAPITULO 4: ANÁLISIS DE LA NIC 41**

### **4.1 BREVE HISTORIA**

Esta norma tiene su inicio con el proyecto E65 *Agricultura*, con fecha julio de 1999, dicho proyecto fue aprobado por el IASB en diciembre del 2000, el cual pasó a ser la NIC 41 “*Agricultura*”, que entraría en vigencia el 01 de enero del 2003 a nivel internacional.<sup>152</sup>

Actualmente existe una modificación a la NIC 41, la cual se efectuaron en las mejoras anuales de las NIIF 2007, con fecha 22 de mayo de 2008, estas modificaciones consisten en que se cambio lo relativo a la tasa de descuento de los flujos de efectivo (tratamiento alternativo establecido por la norma). Las mencionadas modificaciones entraron en vigencia el 01 de enero de 2009 a nivel internacional.<sup>153</sup>

En Uruguay la norma que está vigente es la primera versión.

### **4.2 INTRODUCCIÓN**

La actividad agropecuaria es una actividad muy particular, en la que amerita un tratamiento contable específico para el sector. Esta particularidad se debe a que se

---

<sup>152</sup> [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

<sup>153</sup> <http://www.iasplus.com/standard/ias41.htm>

caracteriza por su gran dependencia a la naturaleza, en respuesta a esto es que surge la NIC 41 “*Agricultura*”.

En lo que respecta al nombre de ésta NIC, lo que llama la atención es su traducción, debido a que en inglés ésta se denomina “*Agriculture*”, término que en su traducción pasó a ser “*Agricultura*”. Entonces lo que queda a destacar es que si tomamos la definición literal de la traducción, ésta sería: “labranza o cultivo de la tierra, arte de cultivar la tierra”<sup>154</sup>, pero el término en inglés “*Agriculture*” significa “la ciencia y el arte de la agricultura, el trabajo o negocio de cultivar la tierra, la producción de cultivos y la cría de ganado”<sup>155</sup>, por lo tanto este último término es más abarcativo, si solo se trata de lo literal. Sin embargo, en la NIC establece que la actividad agrícola es “la gestión, por parte de una entidad, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos diferentes”.

De esto, se puede deducir que la definición que toma la NIC es más abarcativa que cualquiera de las dos definiciones precedentemente, debido que la norma incluye la propiedad de los bienes agrícolas, la gestión de los mismos, entre otros aspectos que luego van a ser contemplados con mayor análisis.<sup>156</sup>

---

<sup>154</sup> Diccionario de la Real Academia Española, 22ª edición, [www.rae.es](http://www.rae.es)

<sup>155</sup> Yourdictionary.com, [www.yourdictionary.com](http://www.yourdictionary.com)

<sup>156</sup> Contabilidad Superior, Tomo I, Enrique Fowler Newton, 6ª edición, La Ley, Argentina, 2000.

### 4.3 OBJETIVO Y ALCANCE

Esta norma tiene como fin determinar el tratamiento contable más adecuado y la presentación de la información económica-financiera en los estados financieros, además establecer que información es indispensable revelar.

La mencionada NIC 41, establece que es de aplicación a la actividad agrícola en lo que se refiere a los activos biológicos (animal vivo o planta), a los productos agrícolas (recolectado de los activos biológicos de la empresa) en el punto de su cosecha, y a las subvenciones del gobierno.

En lo que respecta a la definición de subvenciones del gobierno nos remite a la NIC 20, tema a ser tratado en el punto 4.4 de este capítulo.<sup>157</sup>

Hay que tener bien claro, que el alcance de esta norma va desde la plantación hasta la recolección de los productos agrícolas, luego de esto se aplica la NIC 2 “*Inventarios*”.

Entonces, esta norma no trata del proceso de transformación de los productos agrícolas, por más que sean normales en la actividad y que lo realice el propio productor. Por ejemplo; si tomamos a una empresa cualquiera que se dedica a la plantación de árboles frutales, estos árboles serían los activos biológicos y las frutas recolectadas serían los productos agrícolas, entonces, estos árboles y estas frutas están amparadas por el tratamiento contable de la NIC 41, pero sin

---

<sup>157</sup> Párrafo 1 NIC 41.

embargo, esa fruta inmediatamente después de su recolección recae en el tratamiento contable de la NIC 2, esto es, que la NIC de inventarios trata sobre el tratamiento desde su cosecha hasta su procesamiento y posterior venta.<sup>158</sup>

El siguiente cuadro<sup>159</sup> ilustra ejemplos para aclarar los conceptos de activos biológicos, productos agrícolas y los productos procesados (recordando que no están comprendidos por la NIC 41, pero si esta en el marco de la NIC 2):

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos procesados
Oveja	Lana	Hilo
Cerdo	Reses sacrificadas	Fiambre
Arbustos	Hojas	Té
Vides	Uvas	Vino
Árboles frutales	Frutas recolectadas	Frutas procesadas

Cuadro IV.1

Hay que tener en cuenta que la NIC 41 cuando se refiere a los términos de cosecha y recolección los toma como sinónimos, esto es, con el mismo significado. Y además lo define como: “la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico”.<sup>160</sup>

Otra precisión que no hay que olvidar, es que para que la actividad esté comprendida en la aplicación de la NIC 41, la empresa debe gestionar los productos agrícolas producidos y los activos biológicos para su producción, y

<sup>158</sup> Párrafo 3 NIC 41.

<sup>159</sup> Este cuadro es un resumen del que se encuentra en la NIC 41 “Agricultura”

<sup>160</sup> Párrafo 5 NIC 41.

además debe tener la propiedad de los mismos. Por ejemplo; la pesca en mar no está en el alcance de esta norma porque la entidad ni gestiona el cambio y mucho menos tiene la propiedad de los peces, en cambio, en la acuicultura la empresa si gestiona los cambios y tiene la propiedad individual de los peces cultivados, entonces, en esta última actividad es de aplicación la NIC 41.<sup>161</sup>

### ***4.3 RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN***

Esta NIC establece que para reconocerse un activo se debe cumplir que la empresa tenga el control de los mismos, que sean resultantes de sucesos pasados, que de ellos se pueda esperar la obtención de beneficios económicos futuros, y que su valuación pueda ser medida confiablemente. Este criterio es el definido en el marco conceptual por lo tanto es el criterio general.

En el caso de la actividad agropecuaria el control de los activos generalmente se da por la titularidad de los mismos (que se puede ver como por ejemplo en la ganadería con la marca en cuero y con las caravanas), y los beneficios en su mayor parte se reconocen por el aumento de volumen de los activos, ya sea por crecimiento, como por nacimientos.<sup>162</sup>

Con respecto a la valuación estos activos deben ser medidos al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Debe entenderse que los costos de transporte no están incluidos en los costos estimados en el punto de venta, pero

---

<sup>161</sup> Párrafo 5 NIC 41.

<sup>162</sup> Párrafo 11 NIC 41.

si están dentro del valor razonable, estos costos en el punto de venta comprenden las comisiones por ventas, impuestos a las transferencias (IVA).<sup>163</sup>

Un aspecto a destacar son las características que posee el VR tales como la ubicación y la condición actual del bien. La ubicación es una determinante dado que el activo se mide a su valor razonable menos los costos estimado en el punto de venta; esto implica que el costo de transporte o cualquier otro costo incurrido para poder dejar el bien en el mercado afecte su valor, entonces un mismo activo producido en diferentes establecimientos agropecuarios va a tener un distinto valor dado a la facilidad o no, que tenga al acceder al mercado.

A lo que se refiere a la condición actual, es que se mide el valor del bien en un momento dado sin tener en cuenta su probable modificación en el futuro, como son las transformaciones biológicas.<sup>164</sup>

Para profundizar un poco la idea de la medición que hace la NIC, se debe al menos explicar lo que la norma incluye como costos en el punto de venta. Entonces, ésta menciona que, “los costos en el punto de venta se incluyen las comisiones a los intermediarios y comerciantes, los cargos que correspondan a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos, así como los impuestos y gravámenes que recaen sobre las trasferencias”<sup>165</sup>.

---

<sup>163</sup> Párrafo 12 y 13 NIC 41.

<sup>164</sup> Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF, Oriol Amat y Jordi Perramon, Gestión 2000, Barcelona, 2005.

<sup>165</sup> Párrafo 14 NIC 41.

Además se establece que no están comprendidos en los costos estimados en el punto de venta los costos de transporte y cualquier otro costo para llevar el bien al mercado, pero también aclara que si bien estos costos no están en los costos estimados en el punto de venta están dentro del valor razonable.<sup>166</sup>

A continuación se presenta el cuadro IV.2 que aclara la forma de cálculo del valor de un activo biológico o de un producto agrícola<sup>167</sup>:

<b>Valor de mercado de los activos biológicos o de los productos agrícolas</b>
<b>-costo de transporte</b>
<b>-otros costos necesarios para situar los activos o productos en el mercado</b>
<b>VR</b>
<b>-comisiones de intermediarios y comerciantes</b>
<b>-cargos de agencia reguladoras, bolsas o mercados organizados</b>
<b>-impuestos y gravámenes sobre las transferencias (IVA)</b>
<b>-otros costos estimados en el punto de venta</b>
<b>Valor de los activos biológicos o productos agrícolas</b>

Cuadro IV.2

Una aclaración muy importante a hacer es que el valor del producto agrícola lo establece la NIC 41 como el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, pero inmediatamente después de la cosecha estos productos pasan a ser parte del tratamiento de la NIC 2 (párrafo 20), esto es, que el costo inicial de los productos agrícolas va a ser el que fue determinado según la NIC 41 y de ahí en más el costo pasa a ser el que la NIC 2 establece.<sup>168</sup>

<sup>166</sup> Párrafo 14 NIC 41.

<sup>167</sup> Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF, Oriol Amat y Jordi Perramon, Gestión 2000, Barcelona, 2005.

<sup>168</sup> Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF, Oriol Amat y Jordi Perramon, Gestión 2000, Barcelona, 2005.

El cálculo del VR menos los costos estimados en el punto de venta es el criterio general y el que la NIC establece como el más apropiado, pero en el caso de no poderse medir fiablemente se debe utilizar el cálculo de los flujos de fondos descontados a la tasa de mercado. Estos flujos de fondos deben tener excluidos de su cálculo la forma de financiamiento, aspectos tributarios y además los costos de restablecer los activos biológicos. Otro aspecto a tener en cuenta es los supuestos del cálculo de los flujos de fondos, dado que en su cálculo no se puede omitir ningún aspecto importante y tampoco se podrá duplicar supuestos (es decir, que el mismo supuesto este en el flujo de fondos y en la tasa de descuento).<sup>169</sup>

Los contratos de venta a fecha futura no son fuentes para ajustar el VR, dado que el VR trata de reflejar el valor en el mercado corriente, o sea, que un comprador y un vendedor pueden realizar una transacción cuando lo deseen. En el caso de que sea un contrato oneroso no se hará ningún ajuste por NIC 41 pero si se hará la correspondiente provisión según la NIC 37.<sup>170</sup>

Para la determinación del VR la NIC establece una distinción entre si existe un mercado activo o no. Cuando existe un mercado activo el VR es el precio de cotización, si se opera en más de un mercado activo, se debe tomar aquel que sea

---

<sup>169</sup> Párrafo 19 y 20 NIC 41.

<sup>170</sup> Párrafo 16 NIC 41.

más relevante o en el que se espera operar. Si no existiera un mercado activo el VR será el que resulte de los siguientes datos<sup>171</sup>:

- ❓ precio de la transacción más reciente en el mercado, teniendo como hipótesis que no existe cambios significativos en la estructura económica,
- ❓ precio de mercado de activos similares con los ajustes correspondientes a las diferencia de los mismos,
- ❓ referencias del sector, tales como por ejemplo el valor de un huerto expresado en envase estándar para la exportación.

Con esta información se puede llegar a varias conclusiones sobre el valor razonable de un bien, pero se debe tomar en cuenta las causales de las diferencias para obtener a la mejor estimación del VR.<sup>172</sup>

El costo en algunos situaciones puede ser una aproximación al VR, pero esto se da cuando hay poca transformación biológica desde que se incurrieron en los primeros costos (por ejemplo, una plantación recién hecha antes del cierre del ejercicio económico), o cuando no se espera que la transformación biológica tenga un gran impacto (por ejemplo, en la forestación cuando los eucaliptos están en los primeros años de su crecimiento).<sup>173</sup>

---

<sup>171</sup> Párrafo 18 NIC 41.

<sup>172</sup> Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF, Oriol Amat y Jordi Perramon, Gestión 2000, Barcelona, 2005.

<sup>173</sup> Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF, Oriol Amat y Jordi Perramon, Gestión 2000, Barcelona, 2005.

Otro método es el de los activos combinados, esto es, que se puede obtener el VR de los activos biológicos a través de activos combinados. Este criterio es válido cuando no existe un mercado activo para los activos biológicos por separado, tal es el caso de la forestación en sus primeros años de plantación, cuya madera no tiene un mercado activo por ser de pequeño porte, pero si existe un mercado activo para la plantación con el terreno. Entonces, el valor de la plantación se deduce del valor total del bien menos el valor del terreno sin preparación y cualquier mejora que se le haya efectuado.<sup>174</sup>

Pero hay que tener en cuenta que cuando se trata de un activo combinado, la NIC solo trata de la valuación del activo biológico, quedando así excluida la valuación de los terrenos que para su medición se aplicará la NIC 16 “*Propiedad, Planta y Equipo*” y la NIC 36 “*Deterioro del Valor de los Activos*”.

Un aspecto a resaltar es la posibilidad que da la NIC de agrupar a los activos por sus características más significativas, tales como la edad, calidad, etc. la empresa deberá seleccionar los atributos más usados en el mercado para la fijación de precios.<sup>175</sup>

#### 4.3.1 Ganancia y Pérdida

Se reconocerán ganancias o pérdidas en el ejercicio, siempre y cuando éstas hayan surgido en el reconocimiento inicial de un producto agrícola como de un activo

---

<sup>174</sup> Párrafo 25 NIC 41.

<sup>175</sup> Párrafo 15 NIC 41.

biológico a su VR menos los costos estimados hasta el punto de venta o cuando se hubiere producidos cambios sucesivos en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta.<sup>176</sup>

Como ejemplo de pérdida en el reconocimiento inicial de un activo biológico se puede mencionar el caso de una plantación recién hecha, dado que los costos son mayores que el VR del activo.<sup>177</sup>

#### 4.3.2 Imposibilidad de Medir de Forma Fiable el Valor Razonable

Esta NIC tiene la presunción de que siempre se puede medir de forma fiable el VR, y además presupone que si se pudo determinar el VR de forma fiable en el inicio de la valuación del bien se podrá seguir determinándolo en el futuro.<sup>178</sup>

Esta presunción puede no darse únicamente en el reconocimiento inicial, pero cuando es refutada, el activo biológico se deberá medir al costo menos la depreciación acumulada y cualquier deterioro del valor, pasando a ser valuado según la NIC 2 “*Inventarios*”, NIC 16 “*Propiedad, Planta y Equipo*”, y la NIC 36 “*Deterioro del Valor de los Activos*”.

Otro aspecto a aclarar, es que cuando un activo biológico no corriente es calificado como mantenido para la venta según los criterios de la NIIF 5 “*Activos*

---

<sup>176</sup> Párrafo 26 NIC 41.

<sup>177</sup> Párrafo 29 NIC 41.

<sup>178</sup> Párrafo 30 NIC 41.

*no Corrientes Mantenido para la Venta y Operaciones Descontinuadas*” tiene como supuesto de que se puede medir con fiabilidad el VR.<sup>179</sup>

La NIC aclara que los productos agrícolas al momento de la cosecha o recolección siempre van a poder medirse su valor razonable de forma fiable.<sup>180</sup>

#### **4.4 SUBVENCIONES DEL GOBIERNO**

Antes de mencionar el tratamiento de las subvenciones del gobierno se debe saber que se entiende por tal, la NIC 41 remite a la NIC 20 “*Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*” y ésta la define como: “ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de operación. Se excluyen aquellas formas de ayudas gubernamentales las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad”.<sup>181</sup>

Ya habiendo aclarado que entiende la norma por subvenciones, se debe dejar claro que la NIC solo trata del reconocimiento de las subvenciones en el caso de que esté relacionado con un activo biológico que es medido a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Sin embargo si los activos

---

<sup>179</sup> Párrafo 30 NIC 41.

<sup>180</sup> Párrafo 32 NIC 41.

<sup>181</sup> NIC 20.

biológicos son medidos al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por el deterioro del valor acumuladas, tales subvenciones pasan a ser tratadas por la NIC 20 “*Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*”, tema que excede a este trabajo monográfico.<sup>182</sup>

En lo que se trata del tema de reconocimiento de las subvenciones la NIC hace una clasificación de las subvenciones, esta clasificación consiste en dividir entre las subvenciones incondicionadas y las que exigen ciertas condiciones. En el caso de las subvenciones incondicionadas se podrá reconocer el ingreso a partir del momento que se hace exigible tal subvención, sin embargo en las subvenciones que exigen ciertas condiciones solo podrá reconocerse los ingresos cuando se haya cumplido con las condiciones pactadas.

Pero en las subvenciones condicionadas existe la posibilidad de poder retener parte de la subvención, entonces se podrá reconocer el ingreso en prorrata del cumplimiento de las condiciones a la que esté sujeta la subvención.<sup>183</sup>

---

<sup>182</sup> Párrafo 34, 37 y 38 NIC 41.

<sup>183</sup> Párrafo 36 NIC 41.

## ***4.5 INFORMACIÓN A REVELAR***

### **4.5.1 General**

Esta NIC establece que se revele la ganancia y pérdida del ejercicio económico, categorizado según el grupo de cada activo. Respecto a esta información da la opción de que sea presentada de forma narrativa o cuantitativa, si bien, recomienda que sea cuantitativa.<sup>184</sup>

En lo que respecta a los grupos, en cada uno de ellos se debe distinguir entre los activos biológicos consumibles (que son los que van a ser recolectados o vendidos como activo biológico<sup>185</sup>), y los que son para producir frutos (tales como el ganado para la producción de leche). Otra distinción a hacer, es entre, los activos biológicos maduros (que son aquellos que están listos para su cosecha o recolección si se trata de activos consumibles, o los que tienen la capacidad de mantener la producción en el caso de los activos para producir frutos) y los que son para madurar.<sup>186</sup>

Otra información a presentar es la naturaleza de las actividades que estén relacionadas con cada grupo de activos biológicos y las mediciones no financieras, o las estimaciones relativas a las cantidades físicas de cada grupo de activos biológicos al final del ejercicio, información de la producción agrícola.

---

<sup>184</sup> Párrafo 40, 41 y 42 NIC 41.

<sup>185</sup> Definición establecida por la NIC 41 “Agricultura”

<sup>186</sup> Párrafo 43 y 44 NIC 41.

Esta información si no fue incluida en otra parte de los estados contables debe ser incluida en este momento.<sup>187</sup>

En lo que se refiere al valor razonable, debe revelarse las hipótesis y métodos utilizados para la estimación de este valor para los activos y productos de cada grupo.

Además deberá revelar el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta para los productos agrícolas recolectados o cosechados durante el ejercicio económico, determinándolo en el punto de cosecha.<sup>188</sup>

Hay que informar sobre la restricción relativa a la titularidad de los activos biológicos, así como los que están en garantías de pasivos, así como también el importe de esos activos afectados, también la cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológicos y las estrategias de gestión de riesgos financieros relacionados con la actividad.<sup>189</sup>

Se debe hacer una conciliación que estará incluida en los estados contables respecto a las variaciones en el importe en libros de los activos biológicos entre el inicio y el final ejercicio de cada grupo de activos. La NIC no exige que esta conciliación sea comparativa, pero si establece que deba incluir la ganancia o pérdida relativas a los cambios del valor razonable menos los costos estimados en

---

<sup>187</sup> Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF, Oriol Amat y Jordi Perramon, Gestión 2000, Barcelona, 2005.

<sup>188</sup> Párrafo 47 y 48 NIC 41.

<sup>189</sup> Párrafo 49 NIC 41.

el punto de venta. El valor razonable puede variar según los cambios físicos y/o por cambios en los precios de mercado, los cambios físicos pueden estar dados por crecimiento, nacimiento, degradación, cosecha, muerte, entre otros factores inherente a la naturaleza los cuales son perfectamente medibles y cuantificables. No hay que dejar de destacar que los cambios físicos están estrechamente relacionados con los beneficios económicos futuros.

Esta desagregación permite la evaluación del rendimiento del periodo corriente, y proyecciones futuras, principalmente si el ciclo productivo abarca más de un ejercicio económico.<sup>190</sup>

Entonces relativo a esta desagregación se debe informar<sup>191</sup>:

- ? los incrementos por compras,
- ? las disminuciones por ventas, y los activos biológicos afectados para la venta según NIIF5,
- ? los decrementos por las cosechas o recolección,
- ? los decrementos debido a las combinaciones de negocios,
- ? las diferencias de cambios netas por la conversión de estados contables, ya sea porque la moneda funcional es diferente a la de presentación, así como si la actividad es desarrollada en el exterior y que presenta su información en este país,
- ? otros cambios que ameriten ser informados.

---

<sup>190</sup> Párrafo 50, 51 y 52 NIC 41 y Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF, Oriol Amat y Jordi Perramon, Gestión 2000, Barcelona, 2005.

<sup>191</sup> Párrafo 50 NIC 41 y Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF, Oriol Amat y Jordi Perramon, Gestión 2000, Barcelona, 2005.

En el caso de existir algún gasto o ingreso importante relacionado con el hecho de haber afectado la producción agrícola, se debe informar el suceso según la NIC 1 “*Presentación de Estados Financieros*”, pero este hecho debe tener origen en cambios climáticos o enfermedades, tales como por ejemplo sequias. Esto es por el tema de la gran exposición al riesgo de cambios climáticos y enfermedades que afectan a la actividad.<sup>192</sup>

Algo a destacar respecto a la información general a ser revelada es que esta NIC no adopta el modelo de costos históricos para las transacciones, siendo así la generación de ganancia o pérdida del ejercicio económico la producida en el cambio del valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta para el periodo. Entonces los beneficios no son producto de las transacciones sino del cambio del valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.<sup>193</sup>

#### *4.5.2 Revelaciones Adicionales para Activos Biológicos cuyo Valor Razonable no Puede ser Medido con Fiabilidad*

En el caso de no haberse podido determinar de forma fiable el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, y por esa causa se valúa a los activos biológicos a sus costo menos la depreciación acumulada, se deberá informar; una descripción de los activos biológicos, la explicación del motivo por

---

<sup>192</sup> Párrafo 53 NIC 41.

<sup>193</sup> Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF, Oriol Amat y Jordi Perramon, Gestión 2000, Barcelona, 2005.

el cual no se pudo medirse con fiabilidad el valor razonable, un rango de estimaciones en la que es probable que esté éste valor (en el caso de ser posible establecerlo ya que no es obligatorio), el método de amortización, las vidas útiles, y por último el valor bruto en libros y la depreciación acumulada (a la que se agregara la pérdida por deterioro acumulada), tanto al inicio como al final del ejercicio.<sup>194</sup>

Para la situación de usar el sistema del costo menos la depreciación acumulada debe informar por separado toda ganancia o pérdida debido a la ventas de tales activos biológicos, además en la conciliación debe informar por separado los importes de estos activos, e inclusive debe exponer por separado los montos de las ganancias o pérdidas netas relativas a pérdidas por deterioro de valor, reversiones de las pérdidas del valor y depreciaciones relativas a estos activos biológicos.<sup>195</sup>

Si se lograra determinar con fiabilidad el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta luego de haber medido a estos activos a su costo menos la depreciación acumulada en los anteriores ejercicios debido a la falta de fiabilidad, entonces, se debe informar la descripción de los mismos, además de una explicación de los motivos en los cuales se afirma que se puede medir de forma confiable y los efectos del cambio de la valuación.<sup>196</sup>

---

<sup>194</sup> Párrafo 54 NIC 41.

<sup>195</sup> Párrafo 55 NIC 41.

<sup>196</sup> Párrafo 56 NIC 41.

### 4.5.3 Subvenciones del Gobierno

En lo referente a las subvenciones la NIC establece tres datos a revelar, estos son: la naturaleza y el alcance de las subvenciones reconocidas en los estados contables, las condiciones no cumplidas y contingencias, y por último los decrementos significativos esperados en el nivel de las subvenciones.<sup>197</sup>

### **4.6 FECHA DE VIGENCIA<sup>198</sup>**

La NIC 41 tiene vigencia a partir del 1 de enero de 2003 a nivel internacional, pero en nuestro país tiene vigencia a partir del 1 de enero del 2009 según el decreto 266/007 del 31 de julio del 2007.

Como esta norma no tiene nada referente al cambio de las políticas contables para su primera aplicación se deberá aplicar la NIC 8 “*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*”.

---

<sup>197</sup> Párrafo 57 NIC 41.

<sup>198</sup> Párrafo 58 y 59 NIC 41.

## **CAPITULO 5: NORMATIVA FISCAL**

### **5.1 INTRODUCCIÓN**

En este capítulo trataremos los aspectos fundamentales del cálculo del IRAE (Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas), para esto haremos un análisis simplificado de dicho impuesto, con origen en rentas de fuente empresarial, para lo cual nos centraremos en el análisis del Título 4 “*Impuesto a las Rentas de Actividades Económicas*” del Texto Ordenado del año 1996, el cual fue modificado por la ley N° 18.083 del 27 de diciembre del 2006. Dicha ley fue la que implemento el nuevo sistema tributario en nuestro país.

Si bien este trabajo monográfico es sobre las actividades agropecuarias, nos centraremos en lo que respecta al ámbito de tributación al IRAE, pero hay que tener en cuenta que las actividades agropecuarias pueden ser sujetos pasivos del IMEBA “*Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios*”.

### **5.2 IMPUESTO A LA RENTA EN LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA**

#### ***IRAE***

Este tributo se encuentra reglamentado en el Título 4 del Texto Ordenado de 1996 vigente con posterioridad a la Ley N° 18.083 del 27 de diciembre del 2006 y su

decreto reglamentario, Decreto N° 150/007 del 26 de abril de 2007 (con sus respectivas modificaciones posteriores).

### 5.2.1 Título 4 del Texto Ordenado de 1996<sup>199</sup>

#### *5.2.1.1 Hecho Generador*

El artículo primero del título 4, es el que da origen al IRAE, ya que establece que la creación de un impuesto anual sobre las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza.<sup>200</sup> A su vez establece cuales son las rentas que están gravadas por este impuesto, las cuales deben ser de índole económica, pero de fuente uruguaya.

#### **Las rentas que están comprendidas por el IRAE son**<sup>201</sup>:

- a) las rentas empresariales,
- b) las asimiladas a rentas empresariales por la habitualidad en la enajenación de inmuebles,
- c) las comprendidas en el IRPF, obtenidas por quienes opten por liquidar este impuesto o por quienes deban tributarlo preceptivamente por superar el límite de ingresos que determine el Poder Ejecutivo.

---

<sup>199</sup> Título 4 IRAE “Impuesto a la Actividades Económicas”, Texto Ordenado de 1996 y Decretos reglamentarios.

<sup>200</sup> Artículo 1 Título 4.

<sup>201</sup> Artículo 2 Título 4.

Constituyen rentas empresariales<sup>202</sup>:

- a) las obtenidas por los siguientes sujetos, cualesquiera sean los factores utilizados:
- 1) las sociedades anónimas (S.A.) y las sociedades en comanditas por acciones, aún las en formación, a partir de la fecha del acto de fundación o de la culminación de la transformación en su caso.
  - 2) Las restantes sociedades comerciales reguladas por la Ley N° 16.060 del 4 de setiembre de 1989, a partir de la fecha del acto de constitución o de la culminación de la transformación en su caso.
  - 3) Las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario.
  - 4) Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país. A tales efectos no se consideran establecimientos permanentes las entidades no residentes que obtengan exclusivamente rentas puras de capital, aún cuando la totalidad de su activo esté radicado en Uruguay.
  - 5) Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado.
  - 6) Los fondos de inversión cerrados de crédito.
  - 7) Los fideicomisos, con excepción de los de garantías.
  - 8) Las sociedades de hecho y las sociedades civiles. Pero no son rentas empresariales las obtenidas por sociedades integradas exclusivamente por personas físicas residentes. Tampoco están incluidas las sociedades que

---

<sup>202</sup> Artículo 3 Título 4.

perciban únicamente rentas puras de capital, integradas exclusivamente por personas físicas residentes y por entidades no residentes.

b) En tanto no estén en la enumeración del punto a) precedentemente descrito, las derivadas de:

1) Actividades lucrativas industriales, comerciales y de servicios, realizadas por empresas.

La Ley define empresas como “toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediado para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios”. A estos efectos se considera que el capital y el trabajo utilizados pueden ser propios o ajenos.

Pero a su vez la norma entiende que no existe actividad empresarial cuando:

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

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

2) Actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales. Se incluyen en este concepto a las enajenaciones de

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

Son rentas agropecuarias las derivadas de la explotación agropecuaria y los resultantes de la enajenación de bienes del activo fijo afectados a la explotación agropecuaria<sup>203</sup>.

Deben tributar preceptivamente el IRAE<sup>204</sup>:

- a) Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones (aún en formación),
- b) Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en el Uruguay,
- c) Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado,
- d) Los fondos de inversión cerrados de crédito,
- e) Los fideicomisos, con excepción de los de garantía.
- f) Las restantes sociedades comerciales de la Ley 16.060 del 4 de setiembre de 1989 (a partir de la fecha del acto de constitución o transformación), las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario, las sociedades de hecho y las sociedades civiles (no están incluidas en estas dos últimas las sociedades integradas exclusivamente

---

<sup>203</sup> Artículo 4 Decreto N° 150/007.

<sup>204</sup> Artículo 9 Decreto N° 150/007.

por personas físicas residentes, tampoco las sociedades que perciban únicamente rentas puras de capital, integradas exclusivamente por personas físicas residentes y por entidades no residentes), las actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales (se incluye en este concepto a las enajenaciones de activo fijo, a los servicios agropecuarios prestados por los propios productores, y a las actividades de pastoreo, aparcería, medianería y similares, realizadas de forma permanente, accidental o transitoria), cuando el monto de los ingresos que generan rentas agropecuarias derivadas de la explotación agropecuaria supere las UI 2.000.000. A tales efectos se tomará la cotización de la unidad indexada vigente al cierre de ejercicio.

- g) Los contribuyentes mencionados en el punto f) que realicen su explotación en predios cuya superficie al inicio del ejercicio exceda el equivalente a las 1.500 Hás. de índice coneat 100.
- h) Las empresas que realicen a la vez actividades agropecuarias e industriales, cuando el producto total o parcial de la actividad agropecuaria constituya insumo de la industrial, siempre que los ingresos de la actividad industrial superen el 75% del total de los ingresos.

Los contribuyentes que desarrollen a la vez actividades agropecuarias e industriales y no estén obligados a liquidar preceptivamente el IRAE<sup>205</sup>:

---

<sup>205</sup> Artículo 9 Decreto N° 150/007.

- ❖ Debe liquidar obligatoriamente el IRAE por las rentas derivadas de las actividades agropecuarias e industriales, cuando el producto total o parcial de la actividad agropecuaria constituya insumo de la industrial.
- ❖ Pueden optar por tributar dicho impuesto o el IMEBA por las restantes actividades agropecuarias.

A los efectos de la inclusión preceptiva a que refieren los literales f) y h) se considerarán los ingresos del ejercicio inmediato anterior. Los restantes literales implicarán la liquidación obligatoria de IRAE en el propio ejercicio.<sup>206</sup>

A tales efectos de determinación de los ingresos no se computarán los ingresos derivados de enajenación de activo fijo.

Una vez verificada la inclusión en el IRAE, se debe liquidar obligatoriamente este impuesto por al menos tres ejercicios.

La opción por dar carácter definitivo al IMEBA se considerará ejercida por el solo hecho de no presentar la declaración jurada del IRAE.<sup>207</sup>

Los contribuyentes de IMEBA que obtengan rentas derivadas de enajenación de bienes de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria, de pastoreos, aparcerías y actividades análogas, y de servicios agropecuarios, liquidarán

---

<sup>206</sup> Artículo 9 Decreto N° 150/007.

<sup>207</sup> Artículo 8 Decreto N° 150/007.

preceptivamente el IRAE por tales rentas, sin perjuicio de continuar liquidando IMEBA por los restantes ingresos.<sup>208</sup>

Por otra parte, están gravadas la totalidad de las rentas empresariales y agropecuarias de los grupos de interés económico (GIE).

Cuando las actividades referidas en las rentas gravadas (según el artículo 3 del Decreto 150/007) coexistan con otras no comprendidas por el impuesto, se debe efectuar una discriminación de los resultados.<sup>209</sup>

### **Fuente Uruguaya**

Son rentas de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en Uruguay, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.<sup>210</sup>

### **Rentas de fuente uruguaya de exportaciones e importaciones.**

En los casos en que es aplicable el sistema de precios de transferencia, las rentas de fuente uruguaya derivadas de operaciones de exportación e importación, se determinarán atendiendo a los valores FOB o CIF de las mercaderías exportadas

---

<sup>208</sup> Artículo 6 Título 4.

<sup>209</sup> Artículo 3 Decreto N° 150/007.

<sup>210</sup> Artículo 7 Título 4, Artículo 3 bis Decreto N° 150/007.

o importadas. A tales efectos se procederá de conformidad con los siguientes principios<sup>211</sup>:

- a) las ganancias provenientes de la exportación de bienes se considerará de fuente uruguaya. La ganancia neta se establecerá, deduciendo del precio de venta mayorista del lugar de destino el costo de dichos bienes, los gastos de transporte y seguro hasta dicho lugar, la comisión y gastos de ventas y los gastos realizados en el Uruguay.

Cuando no se fije precio o cuando el precio declarado fuera inferior al precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino, se determinará la renta de fuente uruguaya, a cuyo efecto se tomará el precio de venta mayorista en el lugar de destino como base para la determinación de la misma.

- b) las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la introducción de productos al Uruguay se considerará de fuente extranjera.

### **Año Fiscal**<sup>212</sup>

Las rentas deben ser imputadas en el año fiscal que termine el ejercicio económico anual de la empresa siempre que se lleve contabilidad suficiente a juicio de la Dirección General de Impositiva (DGI). En caso contrario el ejercicio económico anual considerará con el año civil, sin embargo, en atención a la naturaleza de la

---

<sup>211</sup> Artículo 21 Decreto N° 150/007.

<sup>212</sup> Artículo 8 Título 4.

explotación u otras situaciones especiales, la DGI está facultada para fijar el ejercicio económico anual en fecha que no coincida con el año fiscal.

Este régimen se aplica de igual forma para la imputación de los gastos.

Los sujetos pasivos que desarrollen actividades agropecuarias cerrarán el ejercicio fiscal el 30 de junio de cada año, salvo que conjuntamente con las mismas se realicen actividades industriales y se lleve contabilidad suficiente, en cuyo caso el ejercicio fiscal coincidirá con el ejercicio económico. No obstante, mediando solicitud fundada del contribuyente, la DGI podrá autorizar distintos cierres de ejercicio.

### **Sujetos pasivos**<sup>213</sup>

Son sujetos pasivos:

- a) Las sociedades con o sin personería jurídica, residentes en Uruguay, aún las que se hallen en liquidación.
- b) Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en nuestro país.
- c) Las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario.
- d) Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado, no rigiendo para este impuesto las exoneraciones que gozasen.

---

<sup>213</sup> Artículo 9 Título 4, Artículo 1 Decreto N° 150/007.

- e) Los fondos de inversión cerrados de crédito.
- f) Los fideicomisos, excluidos los de garantía.
- g) Las asociaciones y fundaciones por actividades gravadas a las que refiere el artículo 5 del Título 3 del Texto Ordenado de 1996 (exoneraciones genéricas).
- h) Los Grupos de Interés Económico (GIE).

Los establecimientos permanentes de entidades no residentes son cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en Uruguay, se entenderá que existe establecimiento permanente de este no residente. Salvo que obtenga rentas puras de capital.<sup>214</sup>

Los establecimientos permanentes de entidades no residentes computarán en la liquidación del IRAE, la totalidad de las rentas obtenidas en el país por la entidad en el exterior.<sup>215</sup>

La ley considera residentes en territorio nacional las personas jurídicas y demás entidades que hayan sido constituidas de acuerdo a las leyes nacionales. Las entidades no constituidas de acuerdo a las leyes nacionales, que establezcan su domicilio en el país, se considerarán residentes desde la culminación de los trámites formales que dispongan las normas legales y reglamentarias vigentes.

---

<sup>214</sup> Artículo 10 Título 4.

<sup>215</sup> Artículo 11 Título 4.

Las entidades constituidas de acuerdo a las leyes nacionales dejarán de ser residentes cuando carezcan de domicilio en el país y hayan culminado con todos los trámites legales y reglamentarios vigentes correspondientes a la transferencia del domicilio al extranjero.<sup>216</sup>

#### *5.2.1.2 Tasa*

En el artículo 15 de Título 4 establece que la tasa del IRAE es del 25% sobre la renta neta fiscal.<sup>217</sup>

#### *5.2.1.3 Renta Bruta*

En el capítulo 3 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996 está descrito el principio general de renta bruta. La cuál está constituida por<sup>218</sup>:

- a) el producido total de las operaciones de comercio, de la industria, de los servicios, de la agropecuaria o cualquier otra renta empresarial.

Cuando dicho producido provenga de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por el total de ventas netas menos el costo de adquisición, producción o en su caso, en valor a la fecha de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario de los bienes vendidos.

- b) todo otro aumento en el patrimonio producido en el ejercicio económico vinculado a las operaciones a que refiere el punto a).

---

<sup>216</sup> Artículo 13 Título 4.

<sup>217</sup> Artículo 15 Título 4.

<sup>218</sup> Artículo 16 Título 4.

Los resultados contables se deben ajustar de acuerdo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas, adicionando o deduciendo, según corresponda, los gastos y las ganancias computadas o no en la contabilidad.<sup>219</sup>

Se considerarán rentas y gastos del ejercicio los devengados en su transcurso.<sup>220</sup>

Cuando surjan diferencias provenientes de ajustes de liquidaciones tributarias, incluso de aportes de previsión social, y en general, cuando los derechos u obligaciones del contribuyente se modifiquen como consecuencia de resoluciones administrativas o jurisdiccionales, las mismas se computarán en el balance impositivo correspondiente al ejercicio cuyo transcurso el órgano competente y por resolución firme, notifica el monto de un adeudo o crédito.<sup>221</sup>

No se computarán como gastos las pérdidas producidas en ejercicios anteriores, ni constituirán rentas los importes retirados de reservas creadas en ejercicios anteriores y utilizadas para aumentar utilidades o disminuir pérdidas del ejercicio.<sup>222</sup>

---

<sup>219</sup> Artículo 10 Decreto N° 150/007.

<sup>220</sup> Artículo 11 Decreto N° 150/007.

<sup>221</sup> Artículo 11 Decreto N° 150/007.

<sup>222</sup> Artículo 12 Decreto N° 150/007.

Constituirán, asimismo, renta bruta<sup>223</sup>:

- a) El resultado de la enajenación de bienes de activo fijo que se debe determinar como la diferencia entre el precio de venta y el valor de costo o costo revaluado del bien, menos las amortizaciones computadas desde la fecha de su ingreso al patrimonio, cuando corresponda. El valor del costo revaluado será el que resulte de la aplicación de los coeficientes de revaluación que fije la reglamentación.
- b) El resultado de la enajenación de bienes muebles e inmuebles que hayan sido recibidos en pago. Dicho resultado se determina mediante la diferencia entre el precio de ventas y el valor fiscal que tenga a la fecha de la enajenación.
- c) El resultado que derive de comparar el valor fiscal y el precio de venta en plaza de los bienes adjudicados o dados en pago a socios o accionistas. Cuando la distribución de utilidades se haga mediante la entrega de bienes cuya enajenación hubiera dado lugar a resultados computables, la diferencia entre el precio de venta en plazas para dichos bienes y su valor fiscal a la fecha de distribución, constituirá beneficio gravado para este impuesto.
- d) Las diferencias de cambio provenientes de operaciones en moneda extranjera.
- e) Los beneficios originados por el cobro de indemnizaciones en el caso de pérdidas extraordinarias sufridas en los bienes de explotación.

---

<sup>223</sup> Artículo 17 Título 4.

- f) El resultado de enajenación de establecimientos o casas de comercio.
- g) El resultado de la liquidación total o parcial de establecimiento o casa de comercio.
- h) El monto de las reservas distribuidas y el capital rescatado en infracción a las normas que conceden beneficios fiscales condicionados a su creación o ampliación, respectivamente.
- i) Los intereses fictos por préstamos o colocaciones. Están excluidos las sociedades comerciales, las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario, los establecimientos permanentes de entidades no residentes, los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado, los fondos de inversión cerrados de crédito, los fideicomisos (con excepción de los de garantía) y las sociedades de hecho y las sociedades civiles que obtengan rentas gravadas.
- j) La cobranza de créditos previamente castigados como incobrables a efectos fiscales.
- k) El resultado de arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, o de imagen.
- l) La renta bruta de semovientes, que resultará de deducir a las ventas netas las compras del ejercicio y las variaciones físicas operadas en cada categoría, valuados a precio de plaza a fin de ejercicio en cada categoría de semoviente. Dicho costo es igual a la existencia inicial más las compras del ejercicio menos la existencia final.

Las diferencias de cambio y los intereses de financiación constituirán resultados del ejercicio en que se devenguen.<sup>224</sup>

Las reservas constituidas para acceder a beneficios fiscales no pueden ser distribuidas, salvo el caso de venta o clausura de la empresa o cuando la distribución sea efectuada en acciones de la misma sociedad.

En caso de distribuirse, se debe computar su monto como renta del ejercicio.<sup>225</sup>

No constituyen renta bruta las variaciones patrimoniales que resulte de<sup>226</sup>:

- a) Revaluaciones de bienes de activo fijo.
- b) Integraciones, reintegros o rescates e capital social.

#### *5.2.1.4 Renta Neta*

El principio general para la determinación de la renta neta es que a la renta bruta se debe deducir los gastos devengados en el ejercicio necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, estando debidamente documentados.

Solo se pueden deducir aquellos gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por cualquier impuesto a la renta (IRPF, IRNR, IRAE, Impuestos Extranjeros).<sup>227</sup>

---

<sup>224</sup> Artículo 15 Decreto N° 150/007.

<sup>225</sup> Artículo 23 Decreto N° 150/007.

<sup>226</sup> Artículo 18 Título 4.

<sup>227</sup> Artículo 19 Título 4, Artículo 25 Decreto 150/007

El principio de deducción proporcional consiste en que cuando los gastos deducibles constituyan para la contraparte rentas gravadas por el IRPF en la categoría I de dicho impuesto (rendimiento del capital e incrementos patrimoniales), o rentas gravadas por el IRNR, la deducción estará limitada al monto que surja de aplicar al gasto el cociente entre la tasa máxima aplicables a las rentas de dicha categoría en el impuesto correspondiente y la tasa del IRAE.

En caso que los gastos constituyan para la contraparte rentas gravadas por una imposición a la renta en el exterior, la deducción será del 100% si la tasa efectiva fuera igual o superior a la fijada por el IRAE. Si la tasa efectiva fuese inferior, deberá realizarse la proporción correspondiente, sin perjuicio del límite establecido para el IRPF y IRNR. La ley presume que la tasa efectiva es igual a la tasa nominal, salvo que se verificara la existencia de regímenes especiales de determinación de la base imponible, exoneraciones y similares que reduzcan al impuesto resultante de la aplicación de dicha tasa nominal.<sup>228</sup>

---

<sup>228</sup> Artículo 20 Título 4, Artículo 26 Decreto 150/007

### **Deducciones:**

Se puede deducir de la renta bruta, en cuanto correspondan al ejercicio económico:

### **Costo**

Son deducibles los costos correspondientes a:

- ❖ Adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios cuando el enajenante o el prestador sea una persona de Derecho Público.
- ❖ Importaciones de bienes o adquisiciones de bienes en el exterior, en recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y zonas francas; sin perjuicio de las disposiciones específicas en materia de precios de transferencia y de los valores FOB o CIF o precio fijado o el declarado.<sup>229</sup>
  - a) Los fletes y el transporte de correspondencia, fletes para el transporte de bienes al exterior de la República, pasajes adquiridos a compañías de navegación marítima y aérea.<sup>230</sup>
- ❖ Los gastos de transporte terrestre de carga correspondientes a las mercaderías que se importen, exporten, o circulen en tránsito.<sup>231</sup>
- ❖ Adquisiciones de quesos a productores artesanales que hayan ejercido la opción de quedar incluidos en la exoneración del IRAE o haber optado por quedar incluido en el régimen general de liquidación del IRAE y del IVA.<sup>232</sup>

---

<sup>229</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

<sup>230</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

<sup>231</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

<sup>232</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

❖ Adquisiciones de productos forestales.<sup>233</sup>

- a) Los servicios de depósito y de frío, prestados por usuarios de zonas francas, con relación a mercaderías exportadas. Será condición necesaria para su deducción, que los prestatarios comuniquen a la DGI la nomina de proveedores y los montos correspondientes a los servicios referidos, así como toda otra información vinculada a los volúmenes físicos y periodos de prestación, que dicha dirección determine a los efectos de un adecuado contralor de la excepción establecida en éste literal.<sup>234</sup>

**Gastos de Administración y Ventas:**

Amortizaciones:

Se computan como tal las amortizaciones:

- a) por desgaste, obsolescencia y agotamiento<sup>235</sup>, y
- b) amortizaciones de bienes incorporeales, tales como marcas, patentes, privilegios y gastos de organización, siempre que importen una inversión real y se identifique al enajenante.<sup>236</sup>

---

<sup>233</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

<sup>234</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

<sup>235</sup> Artículo 21 Título 4

<sup>236</sup> Artículo 21 Título 4

### Remuneraciones:

Por este concepto la norma admite deducir:

- a) mensualmente como retribución de dueños (titulares de empresas unipersonales) o socios, a condición que presten efectivos servicios, las remuneraciones reales o fictas por las cuales se efectúen aportes jubilatorios al BPS.

Se podrá deducir en concepto de sueldo de cónyuge de dueño o socio las cantidades por las que se efectúen aportes jubilatorios correspondientes a servicios efectivamente prestados.

En caso que los cónyuges tuvieran la calidad de socios, se aplicará a ambos lo establecido para los socios.

Se admitirá la deducción mensual de sueldos fictos de dueños o socios, a condición de que presten efectivos servicios, cuando aquellos no se encuentren obligados de acuerdo a las disposiciones vigentes, a efectuar aportes jubilatorios al BPS. La deducción por dueño o socio equivaldrá a once Bases Fictas de Contribución por cada mes del ejercicio. No tendrán derecho a esta deducción quienes obtengan rentas gravadas por IRPF en la categoría I y opten por tributar IRAE.<sup>237</sup>

Los contribuyentes que desarrollen actividades agropecuarias deducirán mensualmente como única retribución de dueño o socios, a condición de que presten efectivos servicios, hasta la suma equivalente al duodécimo

---

<sup>237</sup> Artículo 2 Título 4, Artículo 32 Decreto 150/007

del 20% del mínimo no imponible individual del IP de las personas físicas para el año en que se inicie el ejercicio, con un máximo de tres socios. La deducción de sueldos patronales estará condicionada al pago de aportes de previsión social. La remuneración ficta prevista en este párrafo no es aplicable a los cónyuges que no tuvieran la calidad de socios.<sup>238</sup>

La deducción prevista para los sueldos patronales constituye un máximo por persona física. Si una misma persona tiene la calidad de dueño o socio en más de una empresa, la deducción por sueldos se dividirá entre los contribuyentes de este impuesto.<sup>239</sup>

- b) retribuciones a directores de sociedades hasta el monto por el cual se realicen aportes jubilatorios.<sup>240</sup>
- c) Las retribuciones personales (salvo las remuneraciones a dueños, socios o directores) devengadas en el ejercicio integrarán los gastos fiscalmente admitidos en cuanto sean necesarias para obtener o conservar las rentas, se originen en la prestación de servicios y se realicen los aportes de previsión social que correspondan.

En el caso de sociedades las retribuciones como consecuencia de distribución de utilidades, para que sea fiscalmente deducible debe cumplir

---

<sup>238</sup> Artículo 2 Título 4, Artículo 32 Decreto 150/007

<sup>239</sup> Artículo 2 Título 4, Artículo 32 Decreto 150/007

<sup>240</sup> Artículo 33 Decreto 150/007

con los mismos requerimientos de las retribuciones personales recién descritas en este punto.<sup>241</sup>

- d) pasantías laborales, las remuneraciones abonadas serán deducibles íntegramente.
- e) Las remuneraciones por servicios personales prestados dentro o fuera de la relación de dependencia, exoneradas de IRPF en virtud de la aplicación del mínimo no imponible correspondiente.<sup>242</sup>
- f) La indemnización por despido. Porque la norma considera que esta partida constituye un gasto necesario.<sup>243</sup>
- g) Los aportes patronales de la Cajas de Auxilio o Seguros Convencionales.<sup>244</sup>
- h) Las gratificaciones e incentivos, de carácter retributivo abonados al personal dependiente, excluidos los socios, directores y síndicos, cuyo origen no sea una norma legal, abonadas al personal dependiente, en tanto constituyan rentas gravadas por el IRPF. En tanto se cumplan dichas hipótesis, se considerará que estas partidas son gastos necesarios.<sup>245</sup>

#### Publicidad y Propaganda:

La deducción en concepto de gastos de publicidad y propaganda correspondientes a servicios que no constituyan para los prestadores renta gravada por el IRAE, serán deducibles en tanto los prestadores sean entidades que se hallen en goce de

---

<sup>241</sup> Artículo 34 Decreto 150/007

<sup>242</sup> Artículo 22 Título 4

<sup>243</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

<sup>244</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

<sup>245</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

personería jurídica y establezcan en sus estatutos que no persiguen fines de lucro.

En todos los casos, los mencionados gastos deben ser necesarios para obtener y conservar la renta gravada y no podrán exceder en el ejercicio el menor de los siguientes límites:

- ❖ El 2% de los ingresos brutos del ejercicio.
- ❖ El 20% del total de los gastos de publicidad y propaganda del ejercicio que deban ser computados por el prestador como renta neta gravada, a efectos de la liquidación del IRAE.<sup>246</sup>

#### Seguro

Son los gastos de seguro correspondientes a mercaderías que se importen, exporten, o circulen en tránsito.<sup>247</sup>

#### Perdida por Incobrabilidad:

Las pérdidas por incobrabilidad están constituidas solamente por el monto de las cuentas que en el transcurso del ejercicio se vuelvan incobrables. Se consideran créditos incobrables los comprendidos en alguna de las siguientes situaciones:

- 1) Auto declaratoria de la quiebra, de la liquidación judicial o del concurso necesario.
- 2) Concesión de la moratoria provisional en los concordatos preventivos, moratorios o concursos civiles voluntarios.
- 3) Procesamiento del deudor por el delito de insolvencia fraudulenta.

---

<sup>246</sup> Artículo 42 bis Decreto N° 150/007.

<sup>247</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

- 4) Pago con cheque librado por el deudor sin provisión suficiente de fondos, cuando se haya realizado la correspondiente denuncia penal y se haya trabado embargo por tal adeudo.
- 5) El transcurso de dieciocho meses contados a partir del vencimiento de la obligación de pagar el adeudo. Cuando se trate de transmisión de créditos, el plazo referido se comenzará a computar desde la fecha de transferencia de los mismos.<sup>248</sup>

Los tributos correspondientes deberán liquidarse por los acreedores a medida que éstos cobren los referidos créditos. Los apartados 3), 4) y 5) no se aplican a los créditos garantizados con derechos reales, excepto en la parte no satisfecha, luego de ejecutados los bienes afectados con dichas garantías.<sup>249</sup>

Cuando en razón de la incobrabilidad el contribuyente pudiera deducir el monto de impuestos que gravan las ventas o los servicios, las pérdidas computables para el IRAE estarán constituidas por la diferencia entre el monto adeudado y el impuesto recaudado.<sup>250</sup>

#### Otros Gastos de Administración y Ventas:

- ❖ Los gastos de capacitación del personal, en perfeccionamiento técnico, gerencial o de dirección, realizados en instituciones públicas y en

---

<sup>248</sup> Artículo 21 Título 4, Artículo 29 Decreto 150/007

<sup>249</sup> Artículo 21 Título 4, Artículo 29 Decreto 150/007

<sup>250</sup> Artículo 21 Título 4, Artículo 29 Decreto 150/007

universidades privadas debidamente habilitadas por el Estado, o en otras instituciones privadas inscriptas en el registros de instituciones culturales y de enseñanza que lleva el Ministerio de Educación y Cultura o, en su caso, la Administración Nacional de Educación Pública o sus Consejos Descentralizados. No se admite la deducción de los gastos siempre que :

- ❖ No exista nexo causal entre el curso y la actividad desarrollada por el empleado en la entidad empleadora.
- ❖ Se trate de carreras de nivel terciario, maestrías, doctorados, licenciaturas o cursos de postgrados, cuyo destinatario sea el titular de la empresa unipersonal, socio, accionista o director; o los familiares de dichos sujetos hasta el segundo grado de consanguinidad o primero de afinidad.<sup>251</sup>
  
- ❖ Las comisiones pagadas o acreditadas a personas del exterior por exportaciones, hasta un máximo del 2% del valor FOB de la exportación.<sup>252</sup>

### **Gastos Financieros**

Además de otros costos también está compuesto por los costos incurridos con entidades no residentes por servicios financieros internacionales correspondientes a giros, transferencias, pagos y custodias, en tanto los prestadores no sean no residentes domiciliados, constituidos o ubicados en los países de baja o nula

---

<sup>251</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

<sup>252</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación, o entidades que operen en exclaves aduaneros y se beneficien de un régimen de nula o baja tributación.<sup>253</sup>

#### Intereses Ganados:

Está comprendido por los intereses de depósitos realizados en instituciones de intermediación financiera.<sup>254</sup>

#### Intereses Perdidos:

Se encuentra constituido por:

- a) Los intereses de préstamos realizados por organismos internacionales de crédito que integre en Uruguay, y por instituciones financieras estatales del exterior para la financiación a largo plazo de proyectos productivos, en tanto sean necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas.<sup>255</sup>

Una institución financiera estatal es aquella que conjuntamente tenga mayoritariamente la titularidad del patrimonio el estado y el estado ejerza efectivamente la dirección y control de la entidad.<sup>256</sup>

- b) Los intereses de deudas documentadas en obligaciones, debentures y otros títulos de deuda.

---

<sup>253</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

<sup>254</sup> Artículo 22 Título 4

<sup>255</sup> Artículo 22 Título 4

<sup>256</sup> Artículo 37 Decreto 150/007.

### Diferencia de Cambio

Está compuesta por las diferencias de cambio y reajustes que constituyan para la contraparte rentas exentas del IRPF o IRNR.<sup>257 258</sup>

### Impuestos

Son deducibles los tributos, con excepción del IRAE, IP y el Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales. Y prestaciones coactivas a personas públicas no estatales.<sup>259</sup>

### Resultado Fiscal

Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores devengadas a partir de la entrada en vigencia de este impuesto, siempre que no haya transcurrido más de cinco años a partir del cierre del ejercicio en que se produjo la pérdida, actualizadas por la desvalorización monetaria calculada por aplicación del porcentaje de variación del índice de precios al productor de productos nacionales entre los meses de cierre del ejercicio en que se produjeron y el que se liquida. El resultado fiscal deberá ser depurado de las pérdidas de ejercicio anteriores que hubiera sido computadas,

---

<sup>257</sup> Según el artículo 27 del Título 7 y el artículo 15 del Título 8; “Las rentas producidas por las diferencias de cambio originada en la tenencia de moneda extranjera o en depósitos y créditos en dicha moneda”, y “Las rentas producidas por el reajuste originado en la tenencia de valores reajustables, depósitos o créditos sometidos a cláusulas de reajuste”.

<sup>258</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

<sup>259</sup> Artículo 22 Título 4

compensándose los resultados positivos con los negativos de fecha más antigua.<sup>260</sup>

### **Arrendamientos**

Se puede deducir el 48% de los gastos de arrendamientos que constituyan para la contraparte rentas exentas de IRPF.<sup>261</sup>

Sin embargo, la deducción por concepto de gastos de arrendamientos de predios destinados a explotaciones lecheras, en tanto sean necesario para obtener y conservar rentas gravadas, será la cifra mayor entre:

- ❖ El límite establecido por el principio de deducción proporcional.
- ❖ El mayor valor entre el equivalente a 0,8 litros de leche, por día y por hectárea Coneat 100, valuado al precio promedio de leche al productor determinado por la Oficina de Programación y Política Agropecuaria del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca; y el 10% del ingreso bruto por concepto de leche.<sup>262</sup>

### **Resultados diversos**

Dentro de este rubro se encuentran:

- a) Las pérdidas ocasionadas en los bienes de la explotación por caso fortuito o fuerza mayor, en la parte no cubierta por indemnización o seguro.<sup>263</sup>

---

<sup>260</sup> Artículo 21 Título 4

<sup>261</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

<sup>262</sup> Artículo 22 Título 4, Artículo 38 bis Decreto N° 150/007.

<sup>263</sup> Artículo 21 Título 4

- b) Las pérdidas originadas por delitos cometidos por terceros contra los bienes aplicados a la obtención de rentas gravadas, en cuanto no fueran cubiertas por indemnización o seguro.<sup>264</sup>

### **Otros Gastos**

Los siguientes gastos la ley permite deducir en cuanto correspondan al ejercicio económico:

- a) Inversiones realizadas por quienes desarrollen actividades agropecuarias serán consideradas como gastos del ejercicio en que se realicen:
- ❖ Los cultivos anuales.
  - ❖ Los de implantación de praderas permanentes.
  - ❖ Los alambrados.
  - ❖ Los de construcción y adquisición de tajamares, alumbramientos de agua, tanques australianos, pozos surgentes y semisurgentes, bombas, molinos, cañerías de distribución de agua, bebederos y obras de riego.
  - ❖ Los de implantación de bosques protectores o de rendimiento.<sup>265</sup>
- b) Los gastos incurridos con quienes realicen explotaciones agropecuarias y hayan optado por tributar IMEBA, así como los correspondientes a

---

<sup>264</sup> Artículo 21 Título 4

<sup>265</sup> Artículo 21 Título 4

servicios prestados a los productores por instituciones gremiales agropecuarias en el ámbito de su objeto.<sup>266</sup>

- c) Los gastos incurridos con las Sociedades de Fomento Rural y con las cooperativas Agrarias, de Producción, y de las de Ahorro y Crédito y con las Cooperativas de segundo grado integradas exclusivamente por las antedichas cooperativas; siempre que dichas entidades funcionen regularmente en el marco de las normas específicas aplicables. Las restantes cooperativas de segundo grado, podrán ser incluidas en lo antedicho siempre que medie una solicitud fundada al Poder Ejecutivo que asegure, en virtud de su integración y operativa, la ausencia de riesgos de elusión.<sup>267</sup>
- c) Los depósitos convenidos que realicen las Administradoras de Fondos de Ahorro Previsional (AFAP).<sup>268</sup>
- d) Los gastos y contribuciones realizadas a favor del personal por asistencia sanatoria, ayuda escolar y cultural y similares, que no tengan naturaleza salarial en cantidad razonable a juicio de DGI.<sup>269</sup>
- e) Sanciones no tributarias efectivamente abonadas a personas de Derecho Público nacionales y a entidades públicas no residentes, en tanto tales entidades no sean no residentes domiciliados, constituidos o ubicados en los países de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen

---

<sup>266</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

<sup>267</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

<sup>268</sup> Artículo 22 Título 4

<sup>269</sup> Artículo 22 Título 4

especial de baja o nula tributación, entidades que operen en exclaves aduaneros y se beneficien de un régimen de nula o baja tributación.<sup>270</sup>

- f) Los gastos en que incurran las empresas, por concepto de servicios de tratamiento y disposición final de residuos sólidos, prestados en marco del Convenio celebrado entre la Intendencia Municipal de Montevideo, el Ministerio de Vivienda Ordenamiento Territorial y Medioambiente, el Ministerio de Industria Energía y Minería y la Cámara de Industrias del Uruguay de fecha 5 de junio de 2009.<sup>271</sup>

La deducción por concepto de avales y comisiones a personas del exterior se aplicará el principio de deducción proporcional.<sup>272</sup>

Los gastos efectuados en el exterior, realizados por entidades no residentes para obtener y conservar la renta de fuente uruguaya de un establecimiento permanente serán admitidos, siempre que sean necesarios para sus fines, y que se pruebe fehacientemente su origen y naturaleza. El mismo tratamiento tendrán los referidos gastos cuando sean efectuados por un establecimiento permanente ubicado en el exterior a favor de la casa matriz residente en territorio nacional, y entre establecimientos permanentes de una misma matriz ubicados en el exterior y en territorio nacional.

A tales efectos la norma exige que se cumplan con las mismas condiciones formales y materiales que las exigidas para transacciones celebradas entre partes

---

<sup>270</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

<sup>271</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

<sup>272</sup> Artículo 39 y 40 Decreto N° 150/007.

económicas y jurídicamente independientes, resultando imprescindible para su deducción que los servicios que les dieron origen fueran efectivamente prestados, y que su cuantificación se fundamente en criterios técnicamente sustentables. No son admitidos los procedimientos de distribución establecidos por simple adjudicación a prorrata.

Estos gastos son admitidos en las condiciones generales de liquidación de impuesto, con excepción de aquellos que correspondan a intereses y diferencias de cambio provenientes de saldos de aportes, colocaciones y en general de cualquier operación financiera.<sup>273</sup>

También es deducible el costo de adquisición de títulos y valores, públicos y privados.<sup>274</sup>

### **Deducciones incrementales:**

El artículo 23 del Título 4, establece las deducciones incrementales, la cual consiste en que los gastos que a continuación se enumeran serán computables por una vez y media su monto real:

- a) Los gastos en que incurran las empresas para obtener la acreditación de ensayos de sus laboratorios bajo las normas internacionalmente admitidas.<sup>275</sup>

---

<sup>273</sup> Artículo 41 Decreto N° 150/007.

<sup>274</sup> Artículo 42 Decreto N° 150/007.

<sup>275</sup> Artículo 23 Título 4.

- b) Gastos incurridos en concepto de servicios de software prestados por quienes tributen efectivamente este impuesto.<sup>276</sup>
- c) Gastos de capacitación.
- d) Los gastos de investigación y desarrollo científico y tecnológico.
- e) Honorarios en áreas prioritarias y compras de semillas etiquetadas.
- f) Material genético.

A continuación se profundizarán algunos de los puntos descriptos anteriormente:

#### Gastos de capacitación:

En este apartado nos centraremos en el análisis de los gastos que incurren los sujetos pasivos de IRAE, destinados a capacitar su personal en áreas consideradas prioritarias.<sup>277</sup> El decreto 150/007 establece como área prioritaria las que una vez que el Plan Estratégico Nacional en materia de Ciencia, Tecnología e Innovación establezca las áreas prioritarias, los gastos de capacitación del personal en dichas áreas, se computaran una vez y media su monto real en la forma y condiciones que se dispone a continuación.<sup>278</sup>

A los efectos del cómputo del gasto incrementado se debe considerar:

- ❖ Las áreas prioritarias sectoriales, caracterizadas por su importancia actual o potencial en la estructura productiva, y su incidencia en la capacidad de creación de empleo. Esta categoría comprende exclusivamente a las

---

<sup>276</sup> Artículo 23 Título 4.

<sup>277</sup> Artículo 23 Título 4.

<sup>278</sup> Artículo 43 Decreto N° 150/007.

cadena agroindustriales, la producción de energía, la industria farmacéutica, el sector de prestación de servicios turísticos y el complejo de la industria audiovisual.

- ❖ Las áreas prioritarias transversales, caracterizadas por la creación de externalidades positivas no vinculadas a sectores de actividad específico. Esta categoría comprende exclusivamente a las tecnologías de la información y comunicaciones, la logística, la biotecnología, la nanotecnología y el manejo del medio ambiente.<sup>279</sup>

Los cursos que se realicen deben ser:

- ❖ Afín con los intereses de la empresa.
- ❖ Dictado por instituciones públicas o privadas con personería jurídica cuya capacidad profesional en educación empresarial sea reconocida en plaza.
- ❖ Cursos orientados a la tarea que el dependiente esté realizando o que vaya a realizar en la empresa. A estos efectos no se consideraran dependientes los directores de sociedades anónimas.<sup>280</sup>

Los gastos computables serán los correspondientes a los incurridos en cursos para dependientes regulares de la empresa, con responsabilidades debidamente asignadas.<sup>281</sup>

---

<sup>279</sup> Artículo 43 bis Decreto N° 150/007.

<sup>280</sup> Artículo 44 Decreto N° 150/007.

<sup>281</sup> Artículo 45 Decreto N° 150/007.

Solamente se pueden deducir los gastos de matrícula y precio del curso. No es deducible los gastos por cursos que signifiquen la realización de una carrera, tales como maestrías, licenciaturas, doctorados o similares.<sup>282</sup>

Los gastos a ser deducidos quedan limitados al correspondiente a un curso por cada dependiente y por año. La deducción de un número mayor de cursos por dependiente será admitida cuando los mismos formen parte de un programa publicado por la institución educacional que los brinde y forme parte de un plan orgánico de perfeccionamiento en el tema que se trate.<sup>283</sup>

En todos los casos, los gastos de capacitación en que se incurra deberán estar debidamente documentados y ser razonables a juicio de la DGI.<sup>284</sup>

Los gastos en el exterior son deducibles siempre que, además de cumplir con los requisitos de los cursos nacionales, debe verificarse respecto a los mismos conjuntamente las siguientes hipótesis, debidamente acreditadas:

- ❖ La institución que los brinda está habilitada en su país de origen para expedir título.
- ❖ Los cursos no están disponibles localmente.
- ❖ Representan una transferencia de conocimiento para el mejor desarrollo de la empresa local.<sup>285</sup>

---

<sup>282</sup> Artículo 45 Decreto N° 150/007.

<sup>283</sup> Artículo 45 Decreto N° 150/007.

<sup>284</sup> Artículo 45 Decreto N° 150/007.

<sup>285</sup> Artículo 45 Decreto N° 150/007.

### Investigación y desarrollo científico y tecnológico

En los proyectos de inversión que se declaren de Interés Nacional podrá disponerse que los gastos que se incurran para financiar proyectos de investigación y desarrollo científico y tecnológico orientados a la capacitación de técnicos y obreros siempre que dichos proyectos sean aprobados por el Poder Ejecutivo con el asesoramiento de la Agencia Nacional de Innovación y de la Comisión de Aplicación (COMAP) se computan por una vez y media su monto real.

Estos gastos deberán estar debidamente documentados y ser razonables a juicio de la DGI.<sup>286</sup>

Los gastos a que refiere este apartado comprende tanto a los realizados directamente por el contribuyente para la ejecución de un proyecto del que es titular o cotitular, como a las donaciones a entidades públicas y privadas que ejecuten dichos proyectos bajo la forma de redes de innovación, consorcios, incubadoras de empresas, fondos de capital semilla u otras modalidades institucionales.

El decreto reglamentario considera proyectos de investigación científica o desarrollo tecnológico todos aquellos que constituyan a mejorar de modo

---

<sup>286</sup> Artículo 48 Decreto N° 150/007, Artículo 23 Título 4.

trascendente el conocimiento humano y la utilización de los recursos productivos.<sup>287</sup>

A los efectos del cómputo del gasto incrementado de los proyectos de interés nacional, se deben considerar las áreas prioritarias sectoriales y transversales.<sup>288</sup>

#### Honorarios en áreas prioritarias y compras de semillas etiquetadas

El sector agropecuario cuenta con el beneficio tributario que consiste en que pueden computar por una vez y media su monto real los gastos en que incurran los sujetos pasivos de este impuesto en los siguientes conceptos:

- a) Honorarios a técnicos egresados de la Universidad de la Republica, de las restantes universidades habilitadas por el Ministerio de Educación y Cultura, de la Administración Nacional de Educación Pública, Educación Técnico-Profesional y Escuela Agrícola Jackson, por asistencia en las siguientes áreas consideradas prioritarias:
  - Asesoramiento en sanidad animal.
  - Asesoramiento en nutrición animal.
  - Asesoramiento en sanidad vegetal.
  - Asesoramiento en control de calidad de la producción.
  - Asesoramiento en el manejo del suelo (erosión y fertilización).
  - Asesoramiento en instalación y manejo de pasturas.

---

<sup>287</sup> Artículo 49 Decreto N° 150/007.

<sup>288</sup> Artículo 55 bis Decreto N° 150/007.

- Asesoramiento en sistemas de riego (represas, manejo del agua, etc.).
  - Asesoramiento en planes de explotación.<sup>289</sup>
- b) Compras de semillas etiquetadas por parte de los productores agropecuarios. A tales efectos se entiende que son semillas etiquetadas aquellas en que “los embases de semillas de las diferentes categorías de la clase certificada y comercial deberán asegurar su inviolabilidad de conformidad con lo que establezca los E.E.. Estos envases llevarán una etiqueta validada o un rótulo oficial adherido a ésta, que no puede ser quitado o readherido, excepto cuando sea fraccionado, en cuyo caso deberán ser etiquetados otra vez. Las etiquetas y/o los rótulos deberán llevar impresas, en forma indeleble, las inscripciones que para cada especie y categoría establezcan los E.E. para todas las categorías, siempre se deberá incluir una Leyenda que establezca la responsabilidad ante terceros de la empresa productora del lote o de la empresa que efectúe el fraccionamiento y rotula en un nuevo envase. Los envases que contengan semillas sometidas a un tratamiento plaguicida con un producto específicamente formulado para ello, deberán incluir en el rótulo correspondiente la Leyenda destacada: “SEMILLA TRATADA- NO APTA PARA CONSUMO HUMANO O ANIMAL”, asimismo será responsabilidad de la empresa especificar en dicho rótulo el ingrediente activo del producto utilizado cuando el INASE así lo determine. Si se trata

---

<sup>289</sup> Artículo 57 Decreto N° 150/007, Artículo 23 Título 4.

de un material protegido, se deberá agregar a la etiqueta un texto y/o estampilla que señale esta característica”<sup>290</sup>. Los productores agropecuarios deberán acreditar dichos gastos mediante el correspondiente comprobante de venta, en el que deberán constar los siguientes requisitos “las entregas de semillas que efectúen aquellos agentes a los que les comprende estar inscriptos en el Registro General de Criaderos, Productores y Comerciantes de Semillas, se deberán realizar acompañadas de un remito y/o una factura de venta en los que se deberá hacer constar claramente las siguientes especificaciones: nombre común de la especie, nombre del cultivar si corresponde; tanto de la copa como del portainjerto; número de lote; identificación del destinatario de la semilla y volumen físico del lote”<sup>291</sup> <sup>292</sup>.

### Material genético

Se puede computar una vez y media el monto real de los gastos en que incurran los sujetos pasivos del IRAE en concepto de compra de material genético animal, a saber: reproductores (machos y hembras), embriones y semen y cualquier otro producto genético resultante de la aplicación de nuevas tecnologías, por parte de productores agropecuarios, siempre que se disponga de un medio de verificación válido y objetivo del mérito genético, generado o certificado por alguna de las siguientes entidades:

- ❖ Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria (INIA).

---

<sup>290</sup> Artículo 6 del Decreto N° 438/004.

<sup>291</sup> Artículo 8 del Decreto N° 438/004.

<sup>292</sup> Artículo 57 Decreto N° 150/007, Artículo 23 Título 4.

- ❖ Facultad de Agronomía de la Universidad de la República.
- ❖ Facultad de Veterinaria de la Universidad de la República.<sup>293</sup>

***Promoción del empleo:***

Sin perjuicio de la deducción de los gastos salariales de acuerdo al régimen general, se puede deducir como gasto adicional en concepto de promoción del empleo, el 50% de la menor de las siguientes cifras:

- ❖ El excedente que surja de comparar el monto total de los salarios del ejercicio con los salarios del ejercicio anterior. A efectos del cálculo de dicho excedente, los salarios deberán ajustarse por la variación del IPC producida entre el fin de cada mes y el cierre del ejercicio que se liquida.
- ❖ El monto que surja de aplicar a los salarios totales del ejercicio, el porcentaje de aumento del promedio mensual de trabajadores ocupados en el ejercicio respecto al promedio mensual de trabajadores ocupados en el ejercicio inmediato anterior. A efectos del cálculo de los referidos promedios mensuales, se tomarán en cuenta la cantidad de trabajadores a fin de cada mes. En caso de inicio de actividades, dicho cálculo se realizará a partir del mes en el cual se comiencen a realizar actividades gravadas.
- ❖ El 50% del monto total de los salarios del ejercicio anterior actualizados por el IPC. A efectos del cálculo anterior, los salarios deberán ajustarse

---

<sup>293</sup> Artículo 57 bis Decreto N° 150/007, Artículo 23 Título 4.

por la variación del IPC producida entre el fin de cada mes y el cierre del ejercicio que se liquida.

Para realizar los cálculos de los puntos anteriores, no se tendrá en cuenta a los dueños, socios y directores, ni a sus respectivas remuneraciones.<sup>294</sup>

**Deducciones no admitidas:**

La norma establece que no se puede deducir los gastos, o la parte proporcional de los mismos, causados por actividades, bienes o derechos, cuyas rentas no estén gravadas por el IRAE, sean exentas o no comprendidas. A tales efectos no se consideran rentas exentas las derivadas de la tenencia de acciones de la Corporación Nacional para el Desarrollo.

Tampoco son deducibles:

- a) Gastos personales del titular de la empresa unipersonal, del socio, del accionista y sus familias.
- b) Pérdidas derivadas de la realización de operaciones ilícitas.
- c) Sanciones por infracciones fiscales.
- d) Los importes retirados por los titulares de las empresas unipersonales, los socios y los accionistas por cualquier concepto que suponga realmente participación en las utilidades.
- e) Utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales o reservas.
- f) El IRAE, IP y el Impuesto a la concentración de Inmuebles Rurales.
- g) Amortizaciones de llaves.<sup>295</sup>

---

<sup>294</sup> Artículo 57 bis Decreto N° 150/007.

Los saldos de las cuentas particulares de los titulares de empresas unipersonales, así como los originados en cuentas de aportes y retiros de capital, colocaciones y en general a cualquier operación financiera, correspondientes a operaciones efectuadas entre el establecimiento permanente de una entidad no residente y dicha entidad, serán considerados cuentas de capital. Igual tratamiento tendrá los saldos correspondientes a operaciones efectuadas entre una casa matriz residente en territorio nacional y sus establecimientos permanentes ubicados en el exterior, y entre establecimientos permanentes de una misma casa matriz, ubicados en territorio nacional y en el exterior.<sup>296</sup>

De lo dispuesto como principio general de las deducciones no admitidas, la norma exceptúa a las diferencias de cambio pérdidas originadas en créditos por deudores de exportación, que se considerarán gastos deducibles.<sup>297</sup>

#### Gastos financieros

Los contribuyentes que obtengan rentas no gravadas considerarán los gastos financieros como indirectos. El monto de los gastos deducibles se obtendrá aplicándoles el coeficiente entre el promedio de los activos que generan rentas gravadas y el promedio del total de activos valuados según normas fiscales.

---

<sup>295</sup> Artículo 24 Título 4.

<sup>296</sup> Artículo 24 Título 4.

<sup>297</sup> Artículo 61 Decreto N° 150/007.

Aquellos contribuyentes cuyos ingresos anuales superen las UI 160.000.000 valuadas a la cotización de cierre del ejercicio deberán determinar el referido coeficiente mediante el cociente entre el promedio de los saldos al fin de cada mes de los activos que generan rentas gravadas y el promedio de los saldos al fin de cada mes del total del activo, valuados según normas fiscales.

A los efectos de lo dispuesto en relación a los gastos financieros, los saldos a cobrar por exportaciones a deudores del exterior, se considerarán activos generadores de rentas gravadas, siempre que deriven de operaciones de exportación gravadas.<sup>298</sup>

#### *5.2.1.5 Ajuste por Inflación*

La ley determina que quienes liquiden el IRAE por el régimen de contabilidad suficiente deben incluir en la liquidación de éste tributo, el resultado económico derivado de las variaciones del valor del signo monetario.

Sin embargo, no deben realizar el ajuste los contribuyentes que no hayan obtenido ingresos provenientes de operaciones en el ejercicio.<sup>299</sup>

La norma establece la forma en que se debe determinar el ajuste por inflación, y para esto el resultado emergente de los cambios de valor de la moneda nacional,

---

<sup>298</sup> Artículo 62 Decreto N° 150/007.

<sup>299</sup> Artículo 27 Título 4.

será determinado por la aplicación del porcentaje de variación del Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales (IPPN) entre los meses de cierre del ejercicio anterior y del que se liquida, aplicado sobre la diferencia entre:

- a) El valor del activo fiscalmente ajustado a comienzo del ejercicio con exclusión de los bienes afectados a la producción de rentas no gravadas y del valor de los correspondientes a :
  - ❖ Activo fijo.
  - ❖ Semovientes.
- b) el monto del pasivo a principio del ejercicio integrado por:
  - ❖ Deudas en dinero o en especie, incluso las que hubieran surgido por distribución de utilidades aprobadas a la fecha de comienzo del ejercicio en tanto la distribución no hubiera de realizarse en acciones de la misma sociedad.
  - ❖ Reservas matemáticas de las compañías de seguros.
  - ❖ Pasivos transitorios.<sup>300</sup>

A los efectos de determinar el resultado de la desvalorización monetaria, se excluirán del activo los bienes que no determinen rentas computables, los que producen rentas de fuente extranjera, y los afectados a la producción de rentas exentas. Los importes a excluir del activo serán los correspondientes a los saldos representativos de las operaciones o actividades no gravadas.<sup>301</sup>

---

<sup>300</sup> Artículo 28 Título 4.

<sup>301</sup> Artículo 58 Decreto N° 150/007.

Quienes obtuvieran rentas exentas que se determinan en forma porcentual, calcularán el ajuste por inflación sin excluir la actividad que determina rentas exentas, de modo que el porcentaje de exoneración que se aplique sobre el resultado fiscal incluya la proporción del ajuste por inflación que corresponda.<sup>302</sup>

En caso de existir activos afectados a la producción de rentas no gravadas, el pasivo se computará en la proporción que guarda el activo afectado a la producción de rentas gravadas con respecto al total del activo valuado según normas fiscales.<sup>303</sup>

Cuando la variación del IPPN sea positiva y los rubros computables del activo superen los del pasivo, se liquidará pérdida fiscal por inflación; en caso contrario, se liquidará beneficio por igual concepto. Por su parte, cuando dicha variación sea negativa se deberá computar ganancia y pérdida fiscal, respectivamente.<sup>304</sup>

Cuando las variaciones en los rubros del activo y pasivo computables a los fines del ajuste por inflación operadas durante el ejercicio, hicieran presumir un propósito de evasión, la DGI podrá disponer que, a los efectos de la determinación del ajuste, dichas variaciones se tengan por ocurridas al inicio del respectivo ejercicio.<sup>305</sup>

---

<sup>302</sup> Artículo 58 Decreto N° 150/007.

<sup>303</sup> Artículo 28 Título 4.

<sup>304</sup> Artículo 28 Título 4.

<sup>305</sup> Artículo 28 Título 4.

El decreto reglamentario da la opción a que los contribuyentes pueden optar, a efectos de la realización del ajuste por inflación, por aplicar la variación del IPC ocurrida entre los meses de cierre del ejercicio anterior y del que se liquida. En caso de realizarse la opción, la misma debe ser mantenida por tres ejercicios.<sup>306</sup>

En lo que respecta a las compensaciones, a los solos efectos de la realización del cálculo del ajuste por inflación, las sociedades personales consideraran como activo o pasivo el saldo que surja de la compensación de las siguientes cuentas:

- a) Saldos deudores de socios.
- b) Pérdidas incluidas en el activo, si los socios están obligados a restituirlas a la sociedad por expreso mandato del estatuto social.
- c) Saldos acreedores de socios.

El saldo acreedor resultante de la compensación referida se debe considerar pasivo fiscal, a los efectos de la determinación del monto del pasivo a principio del ejercicio. De resultar saldo deudor, sólo se considerará activo fiscal el monto que exceda los saldos de las:

- ❖ Utilidades no distribuidas, en la misma proporción en que corresponda a los socios, con exclusión de la parte que deba llevarse a fondos de reserva, de acuerdo con el contrato social o disposiciones legales en su caso.
- ❖ Reservas voluntarias.<sup>307</sup>

---

<sup>306</sup> Artículo 58 bis Decreto N° 150/007.

<sup>307</sup> Artículo 29 Título 4.

### *5.2.1.6 Valuación*

#### **Activos Computables**

La norma establece de forma general que deben ser incluidos a todos los efectos fiscales en la valuación, los bienes de activo de propiedad del sujeto pasivo, así como los del dueño que directa o indirectamente integran la organización del capital y trabajo.<sup>308</sup>

A continuación se detallará cada componente del activo computable.

#### **Moneda Extranjera:**

La moneda extranjera se debe valorar a la cotización interbancaria tipo comprador billete al cierre del día anterior al de la operación, o al del día de valuación exigido por las normas tributarias.

Cuando la moneda de la operación no se coticie, se calculará su valor de acuerdo al arbitraje correspondiente.

Si no existe cotización a dichas fechas, debe tomar la del último día hábil anterior.<sup>309</sup>

#### **Rentas en Especie:**

En lo que refiere a las rentas en especie, la reglamentación establece con el fin de valorar los bienes y servicios recibidos en pago o por permuta, así como para determinar las rentas en especie, que se apliquen las siguientes normas:

---

<sup>308</sup> Artículo 71 Decreto N° 150/007.

<sup>309</sup> Artículo 74 Decreto N° 150/007.

- a) Los títulos y acciones se valuarán de acuerdo a la cotización en la Bolsa de Valores de Montevideo en el día de la percepción de la renta, o la última cotización registrada. Si dichos valores no se cotizaron se debe tomar el valor nominal, salvo que se demuestre razonablemente que corresponde tomar otro valor.
- b) Los inmuebles se tomarán por el valor real vigente a la fecha de la operación. Si no existiera valor real o se demostrara que corresponde tomar otro importe su valor será determinado por peritos, el que puede ser rechazado por la DGI.
- c) En lo que respecta a moneda extranjera es igual a la valuación general para éste bien, el cual fue desarrollado anteriormente.
- d) Las mercaderías y demás bienes muebles se tomarán por el precio de venta en plaza, determinado por peritos, en el día de la percepción de la renta o en el último día del año fiscal cuando no sea posible determinar la fecha cierta de la misma, el que puede ser rechazado por la DGI.
- e) En los casos no previstos en los apartados anteriores, se tomarán los valores corrientes en plaza, los que pueden ser rechazados por la DGI.<sup>310</sup>

---

<sup>310</sup> Artículo 73 Decreto N° 150/007.

Inversiones en el Exterior:

En lo que respecta a las inversiones de cualquier naturaleza situadas en el exterior, la norma establece que se deben computar por su valor de costo en la moneda que se realizó la inversión. La conversión a moneda nacional se debe realizar al tipo de cotización aplicable a la fecha de determinación del patrimonio, de acuerdo a lo citado en el párrafo anterior.

Los vehículos automotores y los medios de transporte marítimo y aéreo el decreto presume que están situados en el país de su matrícula.<sup>311</sup>

Valores Mobiliarios:

Los valores mobiliarios de cualquier naturaleza así como los metales preciosos, se valorarán a la cotización que tenga a la fecha de cierre del ejercicio. Si en esa fecha no se hubiera registrado cotización, se debe tomar la anterior más próxima.

Los valores que no se cotizan se valúan por su valor de costo, a menos que fueran rentas en especie y hubieran ingresado al patrimonio por otro valor. Dicho valor debe ser ajustado para poder determinar los resultados de las modificaciones en el valor de la moneda, en el porcentaje de variación del IPPN que determine el INE, ocurrida entre los meses de cierre del ejercicio anterior, o de ingreso del bien al patrimonio, a opción del contribuyente, y el que se liquida.

Las participaciones en el capital de los sujetos pasivos de este impuesto, se valuarán por el valor que resulte del balance de dichas sociedades, ajustado de acuerdo a las normas del IP. En caso de tratarse de acciones, se puede optar por el

---

<sup>311</sup> Artículo 75 Decreto N° 150/007.

sistema de valuación de cotización, o ajuste mediante el IPPN, o por el sistema de valuación del valor que resulte del balance ajustados de acuerdo a las normas del IP.<sup>312</sup>

Créditos:

Los créditos de cualquier naturaleza que sean transmitidos se deben valorar por su costo de adquisición.

No obstante, en el caso de créditos no vencidos que se transmitan mediante endoso, la diferencia entre el costo de adquisición y su valor nominal constituye la contraprestación por un servicio financiero prestado al cedente, a devengarse hasta la fecha de vencimiento del crédito.

Cuando dichos créditos no vencidos incluyan en su valor nominal intereses no devengados, los mismos deberán deducirse a efectos de determinar el monto correspondiente al servicio financiero prestado al cedente. Los citados intereses deben ser computados por el cesionario en los mismos términos y condiciones en que se hubieran sido pactados con el deudor original.<sup>313</sup>

Cuando en una actividad gravada se manufacturen o comercialicen bienes o materias primas producidas por explotaciones no gravadas, los valores de ingreso al patrimonio de tales bienes no podrán ser superiores al precio de costo en plaza a

---

<sup>312</sup> Artículo 95 Decreto N° 150/007.

<sup>313</sup> Artículo 75 bis Decreto 150/007.

la fecha de ingreso. Lo dispuesto por esta norma es sin perjuicio de las normas especiales en materia de la deducción de gastos.<sup>314</sup>

Los bienes introducidos al país sin que exista un precio cierto, debe ser valuado por su valor en plaza a la fecha de la denuncia de la importación. Si no existe valor de plaza, se tomará el adjudicado por la Dirección Nacional de Aduanas en el expediente del despacho.<sup>315</sup>

#### Valuación de Inventarios:

Las existencias de mercaderías se deben computar al precio de costo de producción, o al precio de costo de adquisición o al precio de costo en plaza en el día de cierre del ejercicio, a opción del contribuyente.<sup>316</sup>

Los inventarios de mercaderías deben consignar en forma detallada, agrupados por clase o concepto, las existencias de cada artículo con su respectivo precio unitario y número de referencia si lo hubiera. Las existencias de mercaderías en los inventarios se valuarán siguiendo un método uniforme, de los ya mencionados:

- a) Costo de producción: Este sistema podrá ser adoptado por quienes elaboren mercaderías. Los intereses del capital invertido por los dueños de la explotación no podrán ser computados a los efectos de la determinación del costo. Las mercaderías semielaboradas se valuarán de acuerdo a su estado de elaboración a la fecha de inventario y las materias primas al precio de costo de producción o de adquisición.

---

<sup>314</sup> Artículo 76 Decreto N° 150/007.

<sup>315</sup> Artículo 77 Decreto N° 150/007.

<sup>316</sup> Artículo 31 Título 4.

- b) Costo de adquisición: Para su determinación debe adicionarse al precio de compra los gastos incurridos hasta poner los bienes en condiciones de venta (acarreos, fletes, acondicionamiento u otros).  
Cualquiera sea el procedimiento adoptado para valorar las mercaderías compradas (costo de la última compra, precio promedio de las compras u otro) debe ser aplicado uniformemente en todos los inventarios.
- c) Costo de plaza: Corresponde al valor de reposición de las mercaderías en existencia al cierre del ejercicio. Los inventarios confeccionados de acuerdo a este sistema son admitidos cuando se basen en precios por operaciones en cantidades y condiciones normales de acuerdo al negocio del contribuyente, y siempre que puedan verificarse con elementos de apreciación claros y fehacientes.

La DGI podrá aceptar otros sistemas de valuación de inventarios, cuando se adapten a las modalidades del negocio, sean uniformes, técnicamente admisibles y de fácil fiscalización conforme a la naturaleza y características de la explotación.<sup>317</sup>

Los sistemas o métodos de contabilidad, la formación de inventarios y los procedimientos de valuación de costo de ventas y de existencias, no podrán cambiarse sin la autorización de la DGI y previos los ajustes que ésta determine. Las diferencias que resulten por el cambio de método serán computadas a fin de establecer la renta neta gravada del ejercicio que corresponda.

---

<sup>317</sup> Artículo 80 Decreto N° 150/007.

Las existencias de semovientes se computan por el valor en plaza de cada categoría de semovientes al cierre de cada ejercicio (30 de junio de cada año) y es fijado por la DGI con el asesoramiento del MGAP, teniendo en cuenta los precios corrientes. Cuando quienes deban valorar semovientes cierren ejercicio en fecha distinta, valorarán sus existencias por el valor en plaza, el que puede ser impugnado por la administración.<sup>318</sup>

Este método de valuación es de aplicación para los semovientes que integren el activo circulante y para los reproductores machos de pedigrí y puros por cruce cuando no se opte por valorarlos como activo fijo.<sup>319</sup>

La existencia de lana al cierre de cada ejercicio debe ser valuada por el contribuyente de acuerdo a uno de los siguientes métodos:

- a) costo de adquisición.
- b) Costo en plaza: El mismo resulta de aplicar los valores que fije la DGI con el asesoramiento del MGAP.

Dichos valores se determinan clasificando la lana en función de la raza de la que proviene.

Al cierre de cada ejercicio el valor de la lana en el lomo, debe ser incluido en el valor de los lanares.<sup>320</sup>

---

<sup>318</sup> Artículo 103 Decreto N° 150/007, Artículo 31 Título 4.

<sup>319</sup> Artículo 103 Decreto N° 150/007.

<sup>320</sup> Artículo 104 Decreto N° 150/007.

La existencia de cosechas, cerdas, cueros y otros productos al cierre de cada ejercicio se computará al precio de costo de producción, o al precio de costo en plaza, a opción del contribuyente.<sup>321</sup>

El método de valuación adoptado por el contribuyente agropecuario sólo puede ser modificado con autorización de la DGI previo los ajustes que ésta determine.

La DGI puede rechazar el sistema de valuación por el cual opte este tipo de contribuyente cuando el mismo no tenga justificación técnica o no se encuentre fehacientemente documentado.<sup>322</sup>

En la valuación fiscal de mercaderías no es admitido deducciones o aumentos en forma global para ajustar el valor de las existencias, cualquiera sea su naturaleza.<sup>323</sup>

Las mercaderías fuera de moda, averiadas, deterioradas, o que hayan sufrido mermas o pérdidas de valor por causas análogas, serán valuadas por el contribuyente. La DGI puede rechazar por razones fundadas dicha valuación si no la considera razonable.<sup>324</sup>

---

<sup>321</sup> Artículo 105 Decreto N° 150/007.

<sup>322</sup> Artículo 106 Decreto N° 150/007.

<sup>323</sup> Artículo 81 Decreto N° 150/007.

<sup>324</sup> Artículo 82 Decreto N° 150/007.

Los envases que se entregan conjuntamente con el producto que contienen, aún en los casos en que puedan ser devueltos por el comprador, constituyen bienes del activo circulante a los efectos fiscales.<sup>325</sup>

La valuación de los inmuebles destinados para la venta se debe realizar de acuerdo al régimen de activo circulante.

Cuando no se conoce el costo de dichos inmuebles, y se hubiera optado por el costo de adquisición, el valor fiscal es el valor real a la fecha de ingreso al patrimonio.

Si se conoce el costo del terreno pero no el de algunas mejoras, se podrá sumar a los costos conocidos, el valor real de las mejoras cuyo costo se desconoce.<sup>326</sup>

En los casos de enajenación de empresas o casa de comercio que desarrollen actividades gravadas, transformación, fusión o escisión de sociedades, y demás operaciones análogas, la sucesora mantendrá el valor fiscal de los bienes de la antecesora, los regímenes de valuación y de amortización, así como el cómputo de los plazos para aplicar las normas sobre malos créditos.

La diferencia entre el precio de venta y el valor fiscal de los bienes transferidos, si aquél hubiera significado una inversión real para la empresa sucesora, constituirá el valor llave.<sup>327</sup>

---

<sup>325</sup> Artículo 83 Decreto N° 150/007.

<sup>326</sup> Artículo 84 y 85 Decreto N° 150/007.

<sup>327</sup> Artículo 72 Decreto N° 150/007.

Activo Fijo:

A su vez la ley determina que los bienes de activo fijo son los que constituyen el asiento de la actividad y también los demás bienes de uso utilizados por el contribuyente o por terceros. Los inmuebles son considerados bienes de activo fijo, salvo los destinados a la venta.<sup>328</sup>

La actualización de valores de los bienes de activo fijo y su amortización es obligatoria a todos los efectos fiscales. En lo que respecta a las amortizaciones y actualizaciones la ley da la opción al contribuyente de comenzar a amortizar y actualizar en el ejercicio siguiente o en el mes siguiente al del ingreso del bien al patrimonio, o afectación al activo fijo.<sup>329</sup>

El valor de los bienes del activo fijo, será actualizado por la aplicación del porcentaje de variación del IPPN que determine el Instituto Nacional de Estadística, ocurrida entre los meses de cierre del ejercicio anterior, o mes de ingreso del bien de patrimonio, o mes de cierre del ejercicio anterior a la afectación al activo fijo, a opción del contribuyente, y el que se liquida.

Las amortizaciones deducibles fiscalmente se calcularán sobre los valores actualizados al cierre del respectivo ejercicio, pero las amortizaciones comenzarán a computarse en el ejercicio siguiente o el mes siguiente al de la afectación del bien.<sup>330</sup>

---

<sup>328</sup> Artículo 30 Título 4.

<sup>329</sup> Artículo 30 Título 4.

<sup>330</sup> Artículo 88 Decreto 150/007.

La reglamentación establece que por valor de costo de inmuebles del activo fijo se debe entender el que resulte de la escritura de adquisición, más los gastos inherentes a dicha transacción debidamente documentada y en cantidades razonables a juicio de la DGI, así como el costo de las incorporaciones posteriores, excluyéndose los gastos de financiación.

Si no fuera posible determinar dichos costos por haberse adquirido el bien a título gratuito, o por carecerse de la documentación correspondiente o ésta no estableciera precio de costo efectivo, se estará al importe del valor real asignado al inmueble a la fecha de su ingreso al patrimonio.

Dicho valor debe ser incrementado en un 25% y se actualizará mediante la aplicación del coeficiente que corresponda.<sup>331</sup>

En lo que refiere a actividades agropecuarias el decreto reglamentario establece que los bienes de activo fijo en existencia al inicio de las actividades gravadas, deben ser computados:

- a) El valor de la tierra por el 83,33% del valor real del inmueble vigente al inicio de las actividades gravadas.
- b) Las mejoras por el 16,67% del valor real del inmueble vigente al inicio de las actividades gravadas. Los contribuyentes pueden computar un mayor valor en concepto de mejoras cuando el mismo derive de documentación fehaciente o tasación practicada por persona idónea en la materia. La DGI puede impugnar tanto la documentación como la tasación.

---

<sup>331</sup> Artículo 90 Decreto N° 150/007.

- c) Los bienes muebles por el valor en plaza (a juicio del contribuyente), al inicio de las actividades gravadas y serán amortizados en la mitad de la vida útil que correspondan. La DGI puede impugnar la valuación practicada cuando no la estime razonable. Estos bienes deben detallarse al formular la declaración jurada inicial.

Los bienes del activo fijo agropecuarios adquiridos con posterioridad al inicio de las actividades gravadas, deben ser valuados de acuerdo a lo dispuesto a las normas generales descriptas.<sup>332</sup>

La norma entiende por mejoras agropecuarias únicamente las construcciones de edificios y galpones y sólo se computarán cuando existan efectivamente.

En caso de no poder determinarse fehacientemente su valor, se debe tomar el 16,67% del valor total del inmueble rural.<sup>333</sup>

Los reproductores machos de pedigrí y puros por cruza, utilizados como tales pueden ser valuados de acuerdo al sistema aplicable para el activo fijo.

En tal caso se valuarán al inicio de las actividades gravadas conforme a lo dispuesto en el punto c) del párrafo de computo del activo fijo (al inicio de este apartado).

Los reproductores ingresados con posterioridad al inicio de las actividades gravadas se deben valorar de acuerdo a los siguientes métodos:

- a) costo de adquisición o producción,

---

<sup>332</sup> Artículo 100 Decreto N° 150/007.

<sup>333</sup> Artículo 101 Decreto N° 150/007.

- b) costo en plaza. El mismo resulta del valor que fija la DGI con el asesoramiento del MGAP, atendiendo a los valores en plaza. Si el contribuyente estima que los valores fijados no son representativos para sus reproductores, pueden solicitar la revisión de los mismos ante el MGAP, aportando los elementos que avalen su petición.

A los efectos del sistema aplicable para el activo fijo, es aplicable lo dispuesto a normas generales de activo fijo.<sup>334</sup>

La normativa establece que el concepto de las mejoras en general está también integrado, con los pavimentos, veredas y cercos.

Cuando el valor de las mejoras no esté individualizado, se considerará que el mismo guarda con respecto al precio de la tierra la misma relación que ambos elementos tienen con el valor real, a la fecha de su ingreso al patrimonio, o de cambio de destino.<sup>335</sup>

Las amortizaciones de las mejoras deben ser del 2% anual para los inmuebles urbanos y suburbanos y del 3% anual para los rurales. No obstante, la DGI puede autorizar otros porcentajes de amortización, a solicitud del contribuyente y cuando a su juicio las circunstancias lo justifiquen. Cuando se realice una actividad que implique el agotamiento de la fuente productiva (minas, canteras, etc.), se admite una amortización proporcionada a dicho agotamiento.

---

<sup>334</sup> Artículo 102 Decreto N° 150/007.

<sup>335</sup> Artículo 91 Decreto N° 150/007.

El costo de las reparaciones extraordinarias que se realicen en estos bienes, se deducirá en cuotas anuales por el periodo de vida útil que se le asigne a dicha reparación, que no puede exceder a la del bien reparado.

En el caso de bienes o mejoras incorporadas a inmuebles arrendados, que queden a beneficio del propietario, el plazo de amortización no excederá el del vencimiento del contrato de arrendamiento.

Las amortizaciones deben comenzar en el ejercicio siguiente o en el mes siguiente al del ingreso del bien al patrimonio, o el mes de afectación al activo fijo (de acuerdo con lo establecido para el cambio de destino).<sup>336</sup>

Por valor de costo de los bienes muebles del activo fijo la norma entiende que es el que resulta de su precio de adquisición más los gastos efectuados con motivo de su compra e instalación, excluyéndose los intereses de financiación y las diferencias de cambio. Si no fuera posible determinar la fecha de adquisición y el precio de compra, se tomarán los valores corrientes en plaza reservándose la DGI el derecho de impugnarlo si no lo considera ajustado a la realidad.

El porcentaje de amortización es fijo, y se determinará atendiendo al número de años de vida útil probable de dichos bienes. Los automotores cero kilometro deben ser amortizados en un periodo no menor a diez años.

La DGI puede autorizar otro sistema de amortización si lo considerara técnicamente adecuado.

---

<sup>336</sup> Artículo 92 Decreto N° 150/007.

El costo de la reparaciones extraordinarias que se realicen en estos bienes, se deben deducir en cuotas anuales por el periodo de vida útil que se le asigne a dicha reparación que no puede exceder a la del bien reparado.

Los contribuyentes formularán su sistema de amortización al presentar la primera declaración jurada y no puede variarlo sin autorización de la DGI que la otorgará, siempre que la modificación sea técnicamente justificada, y previos los ajustes que aquella determine.

Las amortizaciones comenzarán a computarse en el ejercicio siguiente o en el mes siguiente al de la afectación del bien.<sup>337</sup>

El valor fiscal de los bienes muebles e inmuebles del activo fijo es el que resulta de deducir del valor de costo, o costo de adquisición, el importe de las amortizaciones acumuladas correspondientes al período de vida útil transcurrido. El costo de las inversiones se multiplicará por los coeficientes de actualización correspondientes.<sup>338</sup>

### Activos Intangibles

Los activos intangibles que impliquen una inversión real se computarán en el activo y, salvo el valor llave, se amortizarán a cuota fija en un periodo de cinco años, siempre que se identifique al enajenante.

---

<sup>337</sup> Artículo 93 Decreto N° 150/007.

<sup>338</sup> Artículo 89 Decreto N° 150/007.

Los gastos de registro de los activos intangibles de vida limitada puede, a opción del contribuyente, deducirse en el ejercicio en que se haya efectuado el gasto o amortizarse a cuota fija en el periodo de su vigencia.

Los gastos de organización se deben amortizar en un lapso de tres a cinco años a opción del contribuyente.

Los activos intangibles y sus gastos amortizables no pueden ser actualizados.<sup>339</sup>

#### Cambio de destino de los bienes:

El decreto entiende por cambio de destino de un bien, la modificación en el uso o aplicación de ese bien en la actividad de la empresa, que implique una variación en su clasificación dentro de los rubros patrimoniales. No es considerado cambio de destino la renovación de los bienes del activo fijo operada en el ejercicio, ni la venta de esos activos cuando la misma sea realizada en el correr del ejercicio del cambio.

El cambio de destino de un bien operado en el transcurso de un ejercicio, es considerado ocurrido al inicio del ejercicio siguiente al que se produjo. Esta disposición es aplicable asimismo para el cálculo del ajuste por inflación.

La valuación de estos bienes se hará de la siguiente forma:

- a) Si un bien que estaba destinado a la venta se afecta al activo fijo su valor fiscal a comienzo del ejercicio siguiente es considerado costo a los efectos de la valuación, y se comenzará las amortizaciones como si hubiera sido adquirido en el ejercicio siguiente al del cambio de destino.

---

<sup>339</sup> Artículo 94 Decreto N° 150/007.

- b) Cuando un bien del activo fijo se destina a la venta, el valor fiscal al comienzo del ejercicio siguiente al del cambio, será considerado costo para la valuación (ídem a valuación de inventarios).<sup>340</sup>

La norma no considera activo:

- a) Las cuentas de orden.
- b) Las pérdidas que figuran en el activo, sin perjuicio de lo dispuesto para las compensaciones para el cálculo del ajuste por inflación.
- c) Las cuotas pendientes de integración de capital.
- d) Los saldos deudores de dueño.
- e) Los bienes establecidos por simple valuación.<sup>341</sup>

### **Pasivos Computables:**

El pasivo a computar está integrado por:

- a) Deudas exigibles al cierre del ejercicio, en dinero o en especie, cualquiera fuera su naturaleza, incluso las que hubieran surgido de la distribución de utilidades aprobadas a la fecha de cierre del ejercicio en tanto la distribución no hubiera de realizarse en acciones de la misma sociedad.
- b) Reservas matemáticas de las entidades aseguradoras, de capitalización y similares.
- c) Provisiones para hacer frente a gastos devengados y no contabilizados.

---

<sup>340</sup> Artículo 79 Decreto N° 150/007.

<sup>341</sup> Artículo 78 Decreto N° 150/007.

- d) Los tributos devengados al cierre del ejercicio. El Impuesto al Patrimonio sólo será computable a los efectos del cálculo del resultado de la desvalorización monetaria.
- e) Importes que representen beneficios a liquidar en ejercicios siguientes derivados de servicios a prestar en el futuro y de ventas de inmuebles a plazos.

Los saldos acreedores de dueño no se computarán en el pasivo. Tampoco se computan en el pasivo los saldos acreedores provenientes de aportes, colocaciones y en general de cualquier operación financiera, efectuados entre casa matriz y establecimientos permanentes.<sup>342</sup>

Las integraciones realizadas en sociedades por acciones a cuenta de futuros aumentos de capital, no se computan como pasivo si tales aumentos hubieran sido aprobados por el órgano social competente.<sup>343</sup>

Los créditos transferidos al Fideicomiso Financiero del BROU, administrado por la Compañía Administradora de Recuperación de Activos, Administradora de Fondos de Inversión Sociedad Anónima, deben ser valuados a efectos fiscales por su valor de adquisición.<sup>344</sup>

Quienes se constituyan como contribuyentes, deben valorar los bienes en existencia al inicio de las actividades gravadas de acuerdo a lo mencionado

---

<sup>342</sup> Artículo 96 Decreto N° 150/007.

<sup>343</sup> Artículo 97 Decreto N° 150/007.

<sup>344</sup> Artículo 98 Decreto N° 150/007.

precedentemente. En caso de no contarse con la documentación adecuada, es de aplicación el método de valuación establecido para las rentas en especie.<sup>345</sup>

### *5.2.1.7 Precios de Transferencia*

#### Vinculación real

La vinculación real está dada cuando los contribuyentes y responsables que a continuación se detallan están comprendidos por el régimen de precios de transferencia:

- a) Quienes realicen operaciones con entidades vinculadas constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en el exterior, y obtiene rentas empresariales.
- b) Quienes efectúen operaciones con entidades constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en países de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación. También quedan incluidas las operaciones realizadas con entidades que operen en exclaves aduaneros, incluidos los radicados en territorio nacional, y se beneficien de un régimen de baja o nula tributación.<sup>346</sup>

---

<sup>345</sup> Artículo 99 Decreto N° 150/007.

<sup>346</sup> Artículo 1 Decreto 52/009

### Partes vinculadas

La ley determina que las operaciones que los sujetos pasivos del IRAE realicen con personas o entidades vinculadas, son consideradas a todos los efectos, como celebradas entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entidades independientes, sin perjuicio de los casos en que se hayan establecido limitaciones a la deducción de gastos para determinar la renta neta.

También están sujetos a estas mismas condiciones, las operaciones que los sujetos pasivos realicen con sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos permanentes u otro tipo de entidades no residentes vinculados a ellos.

Cuando las prestaciones y condiciones referidas en este párrafo no se ajusten a las prácticas del mercado entre entidades independientes, la DGI debe probarlo de forma fehaciente, y de esta manera se debe ajustar de acuerdo al “método de ajuste” el cual será desarrollado más adelante en este apartado.<sup>347</sup>

A su vez la norma establece que la vinculación queda configurada cuando un sujeto pasivo de este impuesto realice operaciones con un no residente o con entidades que operen en exclaves aduaneros y gocen de un régimen de nula o baja tributación, y ambas partes estén sujetas, de manera directa o indirecta, a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, el nivel de sus derechos de crédito, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de

---

<sup>347</sup> Artículo 38 Título 4.

decisión para orientar o definir la o las actividades de los mencionados sujetos pasivos.<sup>348</sup>

Cuando no se cumplen estos supuestos de vinculación, se considera que dos o más empresas son independientes.<sup>349</sup>

### Vinculación presunta

La norma presume sin admitir prueba en contrario que existe una vinculación en las operaciones que los sujetos pasivos realicen con no residentes domiciliados, constituidos o ubicados en los países de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación<sup>350</sup>. Se considera países de baja o nula tributación, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes tributarios especiales, los siguientes; Anguila, Antigua y Barbuda, Aruba, Comunidad de la Bahamas, Estado de Bahrein, Bermudas, Belice, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Islas de Cook, Republica de Chipre, Commonwealth de Dominica, Colonia de Gibraltar, Grenada, Islas Guernesey, Islas de Man, Islas de Jersey, República de Malta, República de Mauricio, Islas de Montserrat, República de Nauru, Antillas Holandesas, Niue, Panamá, Samoa, Serenísima República de San Marino, República de Seychelles, Santa Lucía, Federación de Saint Kitts y Nevis, San Vicente y las Granadinas, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, República de Vanuatu. Siempre y cuando estos países no establezcan un acuerdo de intercambio de información suscripto con Uruguay, o introduzcan

---

<sup>348</sup> Artículo 39 Título 4.

<sup>349</sup> Artículo 2 Decreto N° 56/009

<sup>350</sup> Artículo 40 Título 4

en su legislación interna modificaciones en el impuesto a la renta a fin de adecuarlo a los parámetros en esa materia.<sup>351</sup>

También están incluidos en esta presunción las operaciones realizadas con entidades que operen en exclaves aduaneros y se beneficien de un régimen de nula o baja tributación<sup>352</sup>. Los exclaves aduaneros están constituidos por las zonas francas, puertos francos y otras áreas geográficas donde las disposiciones aduaneras no son aplicables, ubicadas en territorio nacional o en el exterior. Los regímenes baja o nula tributación que se ha mencionado son aquellos cuya tasa de imposición efectiva sobre la renta, es inferior al 40% de la tasa efectiva del IRAE, o sea la tasa efectiva debe ser inferior al 10%.<sup>353</sup>

Cuando existe una vinculación y no son consideradas ajustadas a las prácticas o valores normales de mercado entre partes independientes, se debe aplicar los “métodos de ajustes”<sup>354</sup>.

No es aplicable el régimen de precios de transferencia, a las operaciones de venta de bienes y prestaciones de servicios realizados desde el territorio aduanero nacional a entidades que operen en los exclaves aduaneros ubicados en territorio nacional, destinados a ser utilizados exclusivamente en dichos ámbitos geográficos<sup>355</sup>.

---

<sup>351</sup> Artículo 3 Decreto N° 56/009

<sup>352</sup> Artículo 40 Título 4

<sup>353</sup> Artículo 1 Decreto N° 392/009

<sup>354</sup> Artículo 40 Título 4

<sup>355</sup> Artículo 1 Decreto N° 392/009

### **Métodos de ajuste**

A efectos de la utilización de los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada, para la determinación de las operaciones se aplicarán los precios comparables entre partes independientes, los precios de reventa fijados entre partes independientes, el costo más beneficios, división de ganancias y margen neto de la transacción, a continuación se detalla cada uno de estos métodos:

- a) Precio comparable entre partes independientes: es el precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables.
- b) Precio de reventa fijado entre partes independientes: al precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, que se determinan multiplicando el precio de reventa o de la prestación de servicio o de la operación de que se trate, fijado entre partes independientes en operaciones comparables por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con las ventas netas, o sea es el porcentaje de utilidad bruta sobre ventas.
- c) Costos más beneficios: es el precio de venta de un bien, un servicio u otras transacciones, entre partes relacionadas, que se determina multiplicando el costo de los bienes, servicios o de la operación de que se trate, por el resultado de adicionar a la unidad el porcentaje de ganancia bruta aplicado

con o entre partes independientes en transacciones comparables, determinándose dicho porcentaje relacionado con la utilidad bruta con el costo de ventas. O sea es el porcentaje de utilidad bruta sobre costos.

d) División de ganancias: es la que resulte de aplicar para la asignación de las ganancias obtenidas entre partes vinculadas, es la proporción en que hubieran sido asignadas entre partes independientes, de acuerdo con el siguiente procedimiento:

- Se determinará una ganancia global mediante la suma de las ganancias asignadas a cada parte vinculada involucrada en la o las transacciones.
- Dicha ganancia global se asignará a cada una de las partes vinculadas en la proporción que resulte de considerar elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de ellas, con relación a las transacciones que hubieran realizado entre las mismas.

e) Margen neto de la transacción: es el margen de ganancia aplicable a las transacciones entre partes vinculadas que se determine para ganancias obtenidas por alguna de ellas en transacciones no controladas comparables, o en transacciones comparables entre partes independientes. A los fines de establecer dicho margen, se puede considerar factores de rentabilidad tales como retornos sobre activos, ventas, costos, gastos o flujos monetarios.<sup>356</sup>

---

<sup>356</sup> Artículo 4 Decreto N° 52/009

Para la aplicación del método de ajuste, el análisis de comparabilidad y justificación de los precios de transferencia, se pueden realizar indistintamente sobre la situación del sujeto local o del sujeto del exterior<sup>357</sup>.

Con la finalidad de determinar que los precios se ajusten razonablemente a los de mercado, el contribuyente debe suministrar la información necesaria, la cual puede incluir entre otras, la asignación de costos, márgenes de utilidad y demás datos que considere conveniente para la fiscalización de las operaciones.<sup>358</sup>

Son transacciones comparables las que no existen diferencias que afecten al precio, el margen de ganancias o en el monto de la contraprestación a que se refieren los métodos establecidos, y cuando, en su caso, tales diferencias se eliminen en virtud de ajustes que permitan un grado sustancial de comparabilidad.

A los fines del ajuste de las mencionadas diferencias, deben tomarse en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de la o las transacciones, a partir de la utilización del método que mejor se adapte al caso, considerando, entre otros elementos o circunstancias, los que se indican a continuación:

- ❖ Las características de las transacciones.
- ❖ Las funciones o actividades.

---

<sup>357</sup> Artículo 5 Decreto N° 52/009

<sup>358</sup> Artículo 41 Título 4

- ❖ Los términos contractuales que pueden llegar a influir en el precio o en el margen involucrado.
- ❖ Las circunstancias económicas.<sup>359</sup>

Para la eliminación de las diferencias resultantes de la aplicación de los criterios de comparabilidad, deben tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes elementos:

- ❖ Plazo de pago.
- ❖ Cantidades negociadas.
- ❖ Propaganda y publicidad.
- ❖ Costo de intermediación.
- ❖ Acondicionamiento, fletes y seguro.
- ❖ Naturaleza física y de contenido.
- ❖ Diferencias de fecha de celebración de las transacciones.<sup>360</sup>

El método de precios comparables entre partes independientes, no es aplicable cuando los productos no sean análogos por naturaleza, calidad y además, cuando los mercados no sean comparables por sus características o por su volumen, cuando existan notorias diferencias en el volumen de las transacciones, cuando las condiciones financieras y monetarias no sean susceptibles de ser ajustadas y en el supuesto de que los bienes intangibles objeto de la transacción no sean iguales o similares.<sup>361</sup>

---

<sup>359</sup> Artículo 6 Decreto 56/009

<sup>360</sup> Artículo 7 Decreto N° 56/009

<sup>361</sup> Artículo 9 Decreto N° 56/009.

### **Operaciones de importación y exportación**

En lo que respecta a las operaciones de importación y exportación, que tienen por objeto bienes respecto de los cuales puede establecerse el precio internacional de público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, deben utilizarse dichos precios a los fines de la determinación de la renta neta de fuente uruguaya, salvo prueba en contrario.<sup>362</sup>

Este método es de aplicación exclusivamente cuando las operaciones de importación o exportación se realicen entre partes vinculadas.

A tales efectos:

- a) para las operaciones de importación se tomará la mayor cotización del bien en un mercado transparente de reconocido prestigio internacional, cuando el precio al que se hubiera pactado con la parte vinculada fuera superior,
- b) para las operaciones de exportación, se tomará la menor cotización, cuando el precio al que se hubiera pactado con la parte vinculada fuera inferior.

En caso que el contrato no esté registrado de acuerdo a las reglamentaciones del registro de compra-venta de estos bienes que DGI instrumenta, se debe tomar la cotización a que se refiere los puntos a) y b), a la fecha de expedición del conocimiento de embarque o documento equivalente.

---

<sup>362</sup> Artículo 42 Título 4

El valor de cotización ya mencionado puede ser razonablemente ajustado a los valores de la mercadería puesta en el mercado local, en lo relativo a los importes correspondientes a seguros y fletes.<sup>363</sup>

Cuando se trate de operaciones realizadas entre sujetos vinculados, que tengan por objeto productos primarios agropecuarios y, en general, bienes de cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario en el exterior que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se debe aplicar preceptivamente el método de precios comparables entre partes independientes, considerándose tal, a estos efectos, el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercaderías, cualquiera sea el medio de transporte utilizado, sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario.<sup>364</sup> Para las operaciones de importaciones se toma la mayor cotización del bien en un mercado transparente de reconocido prestigio internacional, correspondiente a la fecha de expedición del conocimiento de embarque o documento equivalente, cuando el precio al que se hubiera pactado con la parte vinculada fuera superior, para las operaciones de exportación, se toma la menor cotización, cuando el precio al que se hubiera pactado con la parte vinculada fuera inferior, el valor de cotización, puede ser ajustado a los valores de la mercadería puesta en el local, en lo relativo a los importes correspondientes a seguros y fletes.

---

<sup>363</sup> Artículo 2 Decreto N° 392/009

<sup>364</sup> Artículo 43 Título 4.

Si el contrato está registrado de acuerdo al registro de compra-venta instrumentado por DGI, debe tomarse la cotización (dependiendo si es importación o exportación) a la fecha del contrato.<sup>365</sup>

Este método de precios comparables no es de aplicación cuando el contribuyente demuestre fehacientemente que el intermediario reúne, conjuntamente, los siguientes requisitos:

- a) Tener residencia en el exterior y real presencia en dicho territorio, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución, de inscripción y de presentación de Estados Contables.

Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados.

- b) Su actividad principal no debe consistir en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República o con otros miembros del grupo económicamente vinculado. El Decreto N° 56/009 considera rentas pasivas aquellas que provienen de actividades tales como;

- alquiler de inmuebles (siempre que el mismo no se derive de una actividad empresarial habitual que comprenda el arrendamiento y administración de dichos bienes),
- préstamos,

---

<sup>365</sup> Artículo 5 Decreto N° 392/009

- enajenación o participación en el rendimiento de acciones, cuotas o participaciones sociales, cuotas partes de fondos de inversión o entidades de otra denominación que cumplan iguales funciones,
  - colocaciones en entidades financieras o bancarias, en títulos públicos, en instrumento y/o contratos derivados que no constituyan una cobertura de riesgo,
  - explotación de regalías.<sup>366</sup>
- c) Sus operaciones de comercio internacional con otros sujetos vinculados al importador o exportador, en su caso, no pueden superar el 30% del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera. (Para el cálculo de dicho porcentaje, debe relacionarse los ingresos y egresos totales devengados por operaciones con los restantes integrantes del mismo grupo económico, con los ingresos y egresos totales del intermediario deducidos los ingresos y egresos por operaciones con el operador local integrante del grupo económico de que se trate.<sup>367</sup>)

La DGI puede prescindir de la aplicación del método que se describió anteriormente, cuando se considere que hubieren cesado las causas que originaron su introducción.<sup>368</sup>

La información a considerar de los puntos a), b), y c), es la correspondiente al año fiscal que se liquida por el sujeto pasivo importador o exportador. Si la fecha de

---

<sup>366</sup> Artículo 12 Decreto N° 56/009

<sup>367</sup> Artículo 11 Decreto N° 56/009

<sup>368</sup> Artículo 43 Título 4

cierre del ejercicio anual del intermediario internacional no coincidiera con la del importador o exportador, se considera la información que resulte del último ejercicio anual del intermediario finalizado con anterioridad al cierre del año fiscal del importador o exportador, no obstante, cuando la DGI los estime justificado, puede requerir que la información anual del intermediario abarque igual periodo a la del importador o exportador.<sup>369</sup>

La prueba de acreditación de los requisitos previstos en los mencionados puntos a) a c), deben fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, no es admitida la apreciación o fundamentación de carácter general o basadas en hechos generales.

Asimismo, para establecer si la actividad principal del intermediario consiste en la comercialización de bienes desde y hacia la República, deben relacionarse las compras y ventas realizadas con sujetos pasivos importadores y exportadores, con las respectivas compras y ventas totales de dicho intermediario.<sup>370</sup>

Este método es de aplicación a todas las operaciones de importación o exportación en las que intervengan un intermediario internacional, siempre que se verifique alguna de las siguientes situaciones:

- 1) vinculación entre el operador local y el intermediario internacional, ya sea en virtud de las hipótesis generales de vinculación, o por incumplimiento de las condiciones establecidas en los puntos a) a c),

---

<sup>369</sup> Artículo 10 Decreto N° 56/009

<sup>370</sup> Artículo 11 Decreto N° 56/009

- 2) vinculación entre el operador local y el destinatario efectivo de la mercadería, de acuerdo a la configuración de vinculación, aún cuando el intermediario cumpla las condiciones de los puntos a) a c).<sup>371</sup>

El registro de los contratos tiene carácter opcional para los contribuyentes, y serán oponibles a la Administración Tributaria, siempre que se registren dentro de los cinco días hábiles del mes siguiente al de su celebración.

Se considera nula la inscripción de aquellos contratos en los que la identidad de productos, fechas o partes vinculadas, hacen presumir que los mismos modifican negocios previamente pactados, no reflejando la realidad de la operativa.<sup>372</sup>

La DGI puede celebrar acuerdos de precios con los contribuyentes, los cuales deben suscribirse con anterioridad a la realización de las transacciones que comprendan, y no pueden exceder de tres ejercicios fiscales.<sup>373</sup>

#### 5.2.1.8 Regímenes Especiales

##### **Estimación Ficta:**

En lo que respecta a este tema, aquellos contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad suficiente pueden determinar sus rentas netas en forma ficta.

A tales efectos la renta neta se determina deduciendo los sueldos de dueños o socios admitidos (tema ya profundizado en deducciones de renta neta en el punto

---

<sup>371</sup> Artículo 3 Decreto N° 392/009

<sup>372</sup> Artículo 6 Decreto N° 392/009

<sup>373</sup> Artículo 7 Decreto N° 392/009

5.2.1.4), a la cifra que resulte de multiplicar las ventas, servicios y demás rentas brutas del ejercicio por el porcentaje que corresponda según la siguiente escala:

Más de	Hasta	%
UI 0	UI 2.000.000	13,2
UI 2.000.000	UI 3.000.000	36,0
UI 3.000.000	En adelante	48,0

Cuadro V.1

Sin perjuicio de los sistemas específicos de determinación de rentas fictas establecidas a continuación, la DGI puede establecer por resolución los porcentajes aplicables, teniendo en cuenta la modalidad de los distintos giros y el nivel de ingresos.<sup>374</sup>

Los sujetos pasivos que desarrollen actividades agropecuarias y no están obligados a llevar contabilidad suficiente pueden determinar en forma ficta el impuesto correspondiente a las ventas de productos agropecuarios, multiplicados por las ventas de dichos productos por la tasa máxima legal de IMEBA que resulte aplicable a cada producto, incrementada en un 50%, independientemente de quien sea adquirente. El impuesto correspondiente a las demás rentas agropecuarias se determina aplicando la alícuota del tributo a la diferencia entre:

- a) el producto de las ventas, servicios y demás rentas brutas, por el porcentaje de la escala intermedia del cuadro V.1 con un porcentaje de 36%, sin perjuicio de la aplicación del porcentaje dispuesto para la renta neta de la

<sup>374</sup> Artículo 64 Decreto N° 150/007.

enajenación de inmuebles afectados a la actividad agropecuaria (el cual se desarrollara más adelante), y

- b) por cada dueño o socio, once Bases Fictas de Contribución mensuales en concepto de retribución patronal, a condición de que se presten efectivos servicios y se efectúen los aportes patronales que correspondan.<sup>375</sup>

En caso de que la diferencia sea negativa, el saldo no puede ser imputado a reducir el impuesto determinado mediante la aplicación de las tasas del IMEBA antedichas, ni deducido en ejercicio siguientes.<sup>376</sup>

Para las enajenaciones de inmuebles afectados a actividades agropecuarias, todos los contribuyente, incluso los que posean contabilidad suficiente, pueden optar por determinar la renta neta de acuerdo al régimen general o por considerar como tal el 6% del valor en plaza del inmueble al 1° de julio de 2007, más la diferencia entre el precio de la transacción del inmueble o valor en plaza, según corresponda, y el valor en plaza del inmueble al 1° de julio de 2007, siempre que esta diferencia sea positiva. Esta opción se aplica con relación a los inmuebles que fueron adquiridos con anterioridad al 1° de julio de 2007. Para la determinación de la renta, el precio de la enajenación o valor en plaza a considerar, no puede ser inferior al valor real fijado por la Dirección Nacional de Catastro vigente a la fecha de la enajenación.<sup>377</sup>

---

<sup>375</sup> Artículo 64 Decreto N° 150/007.

<sup>376</sup> Artículo 64 Decreto N° 150/007.

<sup>377</sup> Artículo 47 Título 4, Artículo 64 Decreto N° 150/007.

Para la determinación del valor en plaza del inmueble al 1º de julio de 2007, se deflactará el precio de la transacción aplicando el Índice Medio del Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR<sup>378</sup>), publicado al último día del mes inmediato a la enajenación (teniendo en cuenta que éste índice es confeccionado de forma trimestral por el MEF). A los efectos de la determinación de la diferencia del párrafo anterior, dicho resultado se debe ajustar por el incremento del valor de la Unidad Indexada entre el 1º de julio de 2007 y el último día del mes del índice actualizado (IMIPVIR).<sup>379</sup>

La aplicación del régimen opcional, se realiza de acuerdo a la fecha de inscripción de la promesa de compraventa del inmueble, cuando corresponda.<sup>380</sup>

En el caso de transmisión de inmuebles originados en donaciones o enajenaciones a título gratuito, el valor de adquisición es el valor real vigente fijado por la Dirección Nacional de Catastro.<sup>381</sup>

En los casos en que no sea aplicable el sistema de precios de transferencias, las rentas de fuente uruguaya derivadas de operaciones de exportación e importación, se determinan de acuerdo a los valores FOB o CIF de las mercaderías exportadas o importadas.

---

<sup>378</sup> Éste índice mide la variación del precio por hectárea ocurrida desde el 1º de julio de 2007.

<sup>379</sup> Artículo 47 Título 4, Artículo 64 Decreto N° 150/007.

<sup>380</sup> Artículo 64 Decreto N° 150/007.

<sup>381</sup> Artículo 47 Título 4.

Cuando no se fije precio o el declarado no se ajuste a los que rigen en el mercado internacional, dichas rentas se determinan de acuerdo a las normas de los porcentajes de utilidad ficta (ver cuadro V.1.).<sup>382</sup>

#### Caso especial de estimación ficta agropecuaria

El impuesto correspondiente a las rentas netas agropecuarias derivadas de la actividad de cría o engorde de aves de la especie aviar gallus gallus propiedad de terceros, se determina aplicando la alícuota del tributo a la diferencia entre:

- a) el 9% de los ingresos derivados de la actividad referida, y
- b) once Bases Fictas de Contribución mensuales por cada socio o titular en concepto de retribución patronal, a condición de que se presten efectivos servicios y se efectúen los aportes patronales correspondientes.

El impuesto correspondiente a las restantes rentas agropecuarias que obtengan los referidos productores, se debe determinar conforme a la estimación ficta general descripta precedentemente.<sup>383</sup>

#### **Determinación de rentas de casa matriz y establecimientos permanentes**

La renta neta de fuente uruguaya de establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República, se determina tomando como base la contabilidad separada de los mismos y efectuando las rectificaciones necesarias para fijar los beneficios reales de estos establecimientos. El mismo tratamiento tienen las rentas correspondientes a casa matriz residente en territorio nacional, con relación a

---

<sup>382</sup> Artículo 47 Título 4.

<sup>383</sup> Artículo 64 bis Decreto N° 150/007.

establecimientos permanentes ubicados en el exterior, y establecimientos permanentes de una misma matriz ubicados en el exterior. Cuando la contabilidad no refleja exactamente el beneficio neto de fuente uruguaya, la DGI por oficio estima la renta neta a los efectos del impuesto, teniendo en cuenta el volumen de negocios y los índices que se consideren adecuados para su determinación.<sup>384</sup>

### **Rentas de fuente internacional**

Las rentas netas de fuente uruguaya correspondientes a actividades ejercidas parcialmente dentro del país son fijadas por los siguientes porcentajes:

- a) Transporte marítimo, aéreo o terrestre, el 10% del importe bruto de los pasajes y fletes de cargas correspondientes a los transportes del país al extranjero. En los casos de viajes de ida y vuelta o de viajes redondos se gravan al 50% del total del pasaje.<sup>385</sup>
- b) Cesión de uso de contenedores para operaciones de comercio internacional, el 15% del precio acordado.<sup>386</sup>

Las rentas netas reales de fuente uruguaya de las actividades de fuente internacional, se obtienen aplicando a las ventas realizadas en el país, la realización que surja entre el resultado neto registrado en el balance consolidado y las ventas totales efectuadas en el ejercicio económico.

---

<sup>384</sup> Artículo 63 Decreto N° 150/007.

<sup>385</sup> Artículo 48 Título 4, Artículo 66 Decreto 150/007.

<sup>386</sup> Artículo 48 Título 4.

La conversión de los valores en moneda extranjera a moneda nacionales realiza en base a la cotización interbancaria tipo comprador billete vigente a la fecha de cierre del ejercicio.

El balance general y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados que sirvan de base para realizar la determinación de las rentas netas reales deben presentarse aprobados o visados por la autoridad gubernamental competente, en caso que exista esa obligación en el país donde está radicada la casa matriz. De no haber tal obligación, los referidos Estados Contables deben estar certificados por auditores independientes del país de origen de la compañía.

En todos los casos, los documentos contables deben estar debidamente legalizados y traducidos.<sup>387</sup>

En todos los casos se puede optar por determinar las rentas netas reales de fuente uruguayaya (tema explicado en el párrafo anterior), es decir, no es obligatoria su aplicación.

Adoptado un procedimiento, el mismo no puede ser variado por un periodo de cinco años y para su modificación ulterior se requiere la autorización previa de la DGI.<sup>388</sup>

---

<sup>387</sup> Artículo 65 Decreto N° 150/007.

<sup>388</sup> Artículo 48 Título 4.

### *5.2.1.9 Exoneraciones*

La ley determina que las siguientes rentas están exentas<sup>389</sup>:

- 1) Las derivadas de la realización de actividades agropecuarias comprendidas en el IMEBA, siempre que sean obtenidas por quienes hayan optado por liquidar dicho impuesto.
- 2) Las obtenidas por instituciones culturales o de enseñanza.
- 3) Las obtenidas por organismos oficiales de países extranjeros con la condición de reciprocidad y por los organismos internacionales que integre el Uruguay.
- 4) Las provenientes de actividades desarrolladas en el exterior, y en los recintos aduaneros portuarios, depósitos aduaneros y zonas francas, por entidades no residentes, con mercaderías de origen extranjero manifestadas en tránsito o depositadas en dichos exclaves, cuando tales mercaderías no tengan origen en territorio aduanero nacional, ni están destinadas al mismo. La exoneración es asimismo aplicable cuando las citadas mercaderías tengan por destino el territorio aduanero nacional, siempre que tales operaciones no superen en el ejercicio el 5% del monto total de las enajenaciones de mercaderías en tránsito o depositadas en los exclaves, que se realicen en dicho periodo. En tal caso es de aplicación al importador el régimen de precios de transferencia.

---

<sup>389</sup> Artículo 52 Título 4.

En caso de incumplimiento de la condición de destino, las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la introducción de productos al Uruguay se considera de fuente extranjera. Sin embargo, cuando el precio de venta al comprador del país sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más los gastos de transporte y seguro hasta el Uruguay, el comprador debe computar la diferencia como ganancia de fuente uruguaya.<sup>390</sup>

- 5) Las obtenidas por las entidades gremiales empresariales y de trabajadores.
- 6) Las obtenidas por las personas públicas no estatales.
- 7) Los dividendos o utilidades y las variaciones patrimoniales derivadas de la tenencia de participación de capital. Esta exoneración no comprende las rentas originadas en la enajenación de participaciones de capital.
- 8) Las derivadas de la tenencia de acciones de la Corporación Nacional para el Desarrollo.
- 9) Las obtenidas por la Corporación Nacional para el Desarrollo.
- 10) Las obtenidas por los usuarios de Zonas Francas.
- 11) Las incluidas en el régimen de Monotributo y en el Monotributo Social MIDES.
- 12) Las obtenidas por sociedades corporativas, por las sociedades administradoras de fondos complementarios de previsión social y por

---

<sup>390</sup> Artículo 52 Título 4, Artículo 21 y 160 Decreto N° 150/007.

la Sociedades de Fomento Rural, siempre que sus actividades sean sin fines de lucro.

Asimismo están comprendidas las cajas de auxilio y seguros convencionales por enfermedad, siempre que sus actividades también sean sin fines de lucro.

- 13) Las derivadas de investigación y desarrollo en las áreas de biotecnología y bioinformática, y las obtenidas por la actividad de producción de soportes logísticos y de los servicios vinculados a los mismos, siempre que los bienes y servicios originados en estas actividades sean aprovechados íntegramente en el exterior.

En las exoneraciones de los puntos 4, 7, 8, se debe aplicar las condiciones, limitaciones y requisitos dispuestos en el Título 3 de Texto Ordenado de 1996. Tema que no será desarrollado dado que no es objeto de estudio en éste trabajo monográfico.

### **Exoneraciones por inversión**

En primer lugar hay que hacer una discriminación dado que las normas establecen dos porcentajes diferentes para las exoneraciones por inversiones, en primer lugar los contribuyentes pueden exonerar hasta una máximo del 40% de las rentas invertidas en la adquisición de bienes que se enumerarán más adelante (en bienes muebles), y hasta un 20% de las rentas invertidas en las construcciones y ampliaciones que se detallaran luego en construcciones y ampliaciones.

Antes de comenzar con el desglose de las inversiones exonerables, se debe remarcar que la norma entiende por inversión la adquisición de bienes de activo fijo.<sup>391</sup>

En todo caso las rentas que se exoneren no pueden superar el 40% de las rentas netas del ejercicio una vez deducidas las exoneraciones por otras disposiciones.<sup>392</sup>

El monto exonerable de la inversión que supere el porcentaje del 40% puede ser deducido con las mismas limitaciones en los dos ejercicios siguientes.<sup>393</sup>

Antes de iniciar con una serie de enumeraciones sobre la aplicación de los porcentajes mencionados se debe aclarar algunos conceptos dado lo que establece el decreto reglamentario. Éste entiende que un bien mueble ha sido adquirido cuando, como consecuencia de un contrato de compraventa o de permuta, aquél haya sido recibido en forma real o ficta, o cuando hubiera sido construido por la propia empresa. La exoneración se hace efectiva en el ejercicio en el cual se adquiera o se termine la construcción del bien.<sup>394</sup>

Esta norma no exige que los bienes sean nuevos, tanto es así que ésta establece que los bienes pueden ser nuevos o usados, y su utilización puede ser realizada por su propietario o por terceros.<sup>395</sup>

Cuando se trate de construcción y ampliación de edificio el monto exonerable se determina por el costo de obra incurrido en el ejercicio, en la forma y condiciones

---

<sup>391</sup> Artículo 53 Título 4, Artículo 114 Decreto N° 150/007.

<sup>392</sup> Artículo 114 Decreto N° 150/007.

<sup>393</sup> Artículo 53 Título 4.

<sup>394</sup> Artículo 115 Decreto N° 150/007.

<sup>395</sup> Artículo 118 Decreto N° 150/007.

que determine la DGI. Por ampliación de edificios se entiende que es una mayor área construida.

La exoneración no comprende la adquisición de inmuebles ni la de empresas o cuotas de participación en las mismas.<sup>396</sup>

Bienes Muebles<sup>397</sup>:

Estos bienes están exonerados de IRAE hasta un máximo del 40% de la inversión realizada en el ejercicio, las rentas que se destinen a la adquisición de:

- a) Maquinas e instalaciones destinadas a actividades industriales, comerciales y de servicios, con exclusión de las financieras y de arrendamiento de inmuebles.
- b) Maquinarias agrícolas, que comprende las utilizadas por los establecimientos agropecuarios para la producción de los bienes primarios.
- c) Mejoras fijas en el sector agropecuario. Se consideran como tales, los siguientes:
  - Tajamares
  - Represas
  - Pozo y perforaciones
  - Molinos de viento
  - Tanques australianos
  - Bombas para extraer agua

---

<sup>396</sup> Artículo 115 y 117 Decreto N° 1150/007.

<sup>397</sup> Artículo 53 Título 4, Artículo 116 Decreto N° 150/007.

- Bretes para vacunos y lanares
  - Tubos, cepos
  - Balanza fija
  - Porterías
  - Gallineros, chiqueros y conejeras
  - Represas con destino a irrigación
  - Tanques de frío
  - Instalaciones para la distribución de energía eléctrica dentro del establecimiento y paneles solares
  - Equipamiento para trazabilidad.
- d) Vehículos utilitarios. En este concepto se encuentran: los chasis de camiones, camiones, tractores para remolque, remolques, zorras y ómnibus para el transporte de pasajeros.
- e) Equipos necesarios para el procesamiento electrónico de datos, excluida la programación (software) y para las comunicaciones.
- f) Maquinarias, instalaciones y equipos, destinados a la innovación y a la especialización productiva, en tanto no se encuentren incluidos en los literales anteriores.
- g) Fertilizantes fosfatados, en cualquiera de sus formulas, con fósforo únicamente, destinados a la instalación y a la refertilización de praderas permanentes. Esto es de aplicación exclusiva para productores pecuniarios, quienes para acceder al beneficio deben acreditar el gasto mediante

comprobantes que cumplan los requisitos formales, y el destino mediante un “Certificado de Uso” emitido por un técnico agrario (ingeniero agrónomo, perito o técnico agropecuario). Dicho certificado debe establecer el número de hectáreas a fertilizar o refertilizar, las dosis a aplicar, la cantidad y el tipo de fertilizante, el número de DICOSE del productor y el número de animales.

El beneficio alcanza a las formulas que aportan únicamente fósforo al suelo (superfosfatos e hiperfosfatos) y no incluye a los fertilizantes compuestos (con nitrógeno y/o potasio).

#### Construcciones y ampliaciones<sup>398</sup>:

Están exonerados de IRAE hasta un máximo del 20% de la inversión realizada en el ejercicio, las rentas que se destinen a la construcción de edificios o sus ampliaciones destinados a la actividad industrial o agropecuaria.

Las rentas exoneradas por la adquisición de bienes muebles y construcciones y ampliaciones no pueden ser distribuidas debiéndose acreditarlas a una reserva que se denomina “Reservas por Exoneración por Inversiones”. Dicha reserva debe ser creada o incrementada con las utilidades contables del ejercicio, en caso de no ser éstas suficientes se puede utilizar otras reservas o los resultados acumulados.<sup>399</sup>

---

<sup>398</sup> Artículo 53 Título 4.

<sup>399</sup> Artículo 53 Título 4, Artículo 120 Decreto N° 150/007.

Si la suma de las utilidades contables acumuladas, las otras reservas y las utilidades del ejercicio son inferiores al monto exonerable, la diferencia puede ser deducida en las mismas condiciones en los dos ejercicios siguientes.

El único destino de la reserva mencionada es la capitalización. El órgano competente debe resolver dentro de los 120 días siguientes al cierre del ejercicio la creación o ampliación de las reservas mencionadas.<sup>400</sup>

Cuando en el ejercicio en que se hayan efectuado inversiones o en los tres siguientes, se enajenen los bienes comprendidos en las exoneraciones por adquisición de bienes muebles y construcciones y ampliaciones, deben computarse como renta del año fiscal en que tal hecho se produzca, el monto de la exoneración efectuada por inversión, sin perjuicio del resultado de la enajenación.<sup>401</sup>

Los beneficios tributario que se ha descrito alcanza solamente a los contribuyentes del IRAE que posean contabilidad suficiente a juicio de la DGI.<sup>402</sup>

### **Otras Exoneraciones**

Además de las exoneraciones mencionadas anteriormente, las normas establecen las siguientes:

- ❖ Las rentas y las utilidades generadas por diferencias de reajustes, están exentas de este impuesto en cuanto integren el Fondo de Ahorro

---

<sup>400</sup> Artículo 120 Decreto N° 150/007.

<sup>401</sup> Artículo 53 Título 4.

<sup>402</sup> Artículo 121 Decreto N° 150/007.

Previsional. Los bonos reajustables que integren el patrimonio de la Administradora están alcanzados también por esta exoneración, salvo en lo que refiere al IRAE.<sup>403</sup>

- ❖ Las rentas derivadas de la enajenación de bienes de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria, de pastoreos, aparcería y actividades análogas, y de servicios agropecuarios, obtenidas por quienes hayan optado por tributar IMEBA por las restantes rentas agropecuarias, siempre que no excedan en el ejercicio las UI 300.000 valuadas a la cotización vigente al cierre del ejercicio.<sup>404</sup>
- ❖ Las empresas que destinen utilidades gravadas por el IRAE, a la compra de valores y obligaciones de la Corporación Nacional de Desarrollo, quedan exoneradas por el pago de este impuesto, en la misma proporción que sus utilidades se afecten en la forma antes referida. Dicha exoneración no puede superar en ningún caso el 50% del impuesto.<sup>405</sup>

Las exoneraciones de que gocen las sociedades y demás entidades, no rigen para las rentas que no estén directamente relacionadas con sus fines específicos.<sup>406</sup>

---

<sup>403</sup> Artículo 159 Decreto N° 150/007.

<sup>404</sup> Artículo 57 Título 4, Artículo 162 Decreto N° 150/007.

<sup>405</sup> Artículo 55 Título 4.

<sup>406</sup> Artículo 54 Título 4.

#### *5.2.1.10 Promoción y Protección de Inversiones*

En lo que respecta a estudiar en este apartado, cabe destacar que solo nos centraremos en la actividad agropecuaria y ninguna otra actividad más.

Son beneficiarios de las franquicias, los contribuyentes del IRAE y del IMEBA, que realicen actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales tales como cría o engorde de ganado, producción de lanas, cueros, leche, apicultura, cunicultura, producción agrícola, frutícola, hortícola, y floricultura o industriales.

Los beneficios otorgados operan en forma general y automática para todos los sujetos descriptos en este párrafo.<sup>407</sup>

La ley entiende por inversión a los efectos de los estímulos de orden general para la inversión, la adquisición de los siguientes bienes destinados a integrar el activo fijo o el activo intangible<sup>408</sup>:

- a) Bienes muebles destinados directamente al ciclo productivo.
- b) Equipos para el procesamiento electrónico de datos.
- c) Mejoras fijas afectadas a las actividades industriales y agropecuarias.
- d) Bienes inmateriales tales como marcas, patentes, modelos industriales, privilegios, derechos de autor, valores llave, nombres comerciales y

---

<sup>407</sup> Artículo 65 Título 4, Artículo 132 Decreto N° 150/007.

<sup>408</sup> Artículo 66 Título 4.

concesiones otorgadas para la prospección, cultivos, extracción o explotación de recursos naturales.

- e) Otros bienes, procedimientos, invenciones o creaciones que incorporen innovación tecnológica y suponga transferencia de tecnología, a criterio del Poder Ejecutivo.

Los bienes muebles destinados directamente al ciclo productivo, amparados a este beneficio son<sup>409</sup>:

- a) Maquinas industriales, comprendiéndose como tales las utilizadas para realizar la manufactura, la extracción, la conservación, envasado y acondicionamiento de los bienes.
- b) Instalaciones industriales, que comprenden las que sean necesarias para poder realizar un ciclo productivo, que incluirá desde la recepción de la materia prima o la extracción, hasta la entrega del producto manufacturado, extraído o conservado, realizada por la empresa industrial.
- c) Maquinaria agrícola, que comprende la utilizada por los establecimientos agropecuarios para la producción de bienes primarios.
- d) Vehículos utilitarios. Se entiende por tales los camiones, los chasis para camiones, tractores para remolques, remolques y zorras.

---

<sup>409</sup> Artículo 134 Decreto N° 150/007.

El decreto reglamentario declara promovida a las actividades agropecuarias, industriales, comerciales y de servicios, desarrollados por los contribuyentes del IRAE.<sup>410</sup> En consecuencia pueden acceder a los beneficios.<sup>411</sup>

A los beneficiados por proyectos o actividades en virtud de la importancia de su aporte al proceso de descentralización geográfica de la actividad económica o las inversiones que superen los 500 millones de pesos actualizados por IPC, los beneficios otorgados a los inversionistas son superiores en plazo y cuantía de los otorgados a proyectos equivalentes o actividades similares localizados en el departamento de Montevideo.<sup>412</sup> Están también incorporados a este beneficio las actividades desarrolladas por agrupamientos o conjuntos de productores agropecuarios tendientes a la reducción de costos y aplicación de nuevas tecnologías que hagan posible mejorar los volúmenes de producción y la rentabilidad de sus establecimientos, sean aquellos inversores o usuarios. Se puede considerar como parte de la inversión las existencias y demás bienes preexistentes que se destinen o afecten al emprendimiento.<sup>413</sup>

Son consideradas nuevas tecnologías a los efectos de lo descripto precedentemente, las que tengan tal carácter en relación al titular del proyecto, aunque ya fueren utilizadas por otras empresas nacionales.

---

<sup>410</sup> Artículo 137 Decreto N° 150/007.

<sup>411</sup> Artículo 138 Decreto N° 150/007.

<sup>412</sup> Artículo 11 y 16 Ley N° 16.906.

<sup>413</sup> Artículo 9 Ley N° 17.243.

A efectos de la evaluación de estos proyectos, son tenidos como parte de la inversión, las existencias y bienes del activo fijo preexistentes que se destinen o afecte al proyecto, los que pueden ser objeto de los beneficios ya descriptos.<sup>414</sup>

Cuando se presenten proyectos conforme a inversiones específicas, se debe especificar en los mismos, a efectos de evaluar la procedencia de los beneficios para el inversor así como para los usuarios del proyecto, lo siguiente<sup>415</sup>:

- a) La relación jurídica contractual entre inversor y usuarios.
- b) La descripción de la operativa en que se concentrará la relación referida.
- c) La proyección de los resultados del emprendimiento, incluyendo la estimación de los bienes afectados y los servicios prestados en relación a los usuarios con respecto a la totalidad del proyecto, los beneficios previstos para el inversor como para los usuarios del proyecto y la duración de la relación contractual.

Las empresas que ejecuten proyectos de inversión en actividades comerciales promovidas al amparo de inversiones específicas, no pueden gozar de las exoneraciones del IRAE, y franquicias fiscales otorgadas a actividades declaradas de interés nacional.<sup>416</sup>

---

<sup>414</sup> Artículo 142 Decreto N° 150/007.

<sup>415</sup> Artículo 142 Decreto N° 150/007.

<sup>416</sup> Artículo 69 Decreto N° 150/007.

El impuesto exonerado de las empresas cuyos proyectos de inversión fueron declarados promovidos, no pueden exceder los siguientes porcentajes del monto efectivamente invertido en los activos fijos o intangibles comprendidos en la declaratoria promocional:

- a) 60% del monto invertido en caso de los proyectos pequeños (inversión menor a UI 3.500.000).
- b) 70% en el caso de los proyectos medianos tramo 1 (inversión mayor o igual a UI 3.500.000 y menor a UI 14.000.000).
- c) 80% en el caso de proyectos medianos tramo 2 (inversión mayor o igual a UI 14.000.000 y menor a UI 70.000.000).
- d) 90% en el caso de proyectos grandes tramo 1 (inversión mayor o igual a UI 70.000.000 y menor a UI 140.000.000) y grandes tramo 2 (inversión mayor o igual a UI 140.000.000 y menor a UI 500.000.000).
- e) 100% en el caso de proyectos grandes tramo 3 (inversión mayor o igual a UI 500.000.000 y menor a UI 7.000.000.000).

Para la determinación del monto efectivamente invertido, no se tienen en cuenta aquellas inversiones que se amparen en otros beneficios promocionales por los que se otorguen exoneraciones de IRAE.<sup>417</sup>

Los plazos máximos para la aplicación de las exoneraciones descritas en el párrafo anterior varían en virtud de la categorización en función del monto invertido (o sea pequeñas, medianas y grandes inversiones, teniendo en cuenta de

---

<sup>417</sup> Artículo 3 Decreto N° 443/008 y Artículo 4 Decreto N° 455/007.

las medianas y grandes se dividen en tramos) y del puntaje otorgado. A tal fin, el plazo de la exoneración a cada proyecto resulta de aplicar la relación del puntaje obtenido por el proyecto respecto al puntaje total posible en la matriz de indicadores utilizada para los proyectos grandes tramo 3, al plazo máximo de exoneración.

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

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

- a) 90% del importe a pagar, para los ejercicios comprendidos en el primer 50% del plazo máximo otorgado.
- b) 80% para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% del plazo máximo.
- c) 60% para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% del plazo máximo.
- d) 40% para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% del plazo máximo.
- e) 20% para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% del plazo máximo.
- f) 10% para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% del plazo máximo.

Si la aplicación del plazo máximo da como resultado periodos que incluyan ejercicios fraccionados, la Comisión de Aplicación es la que debe adecuar mediante prorrateo los porcentajes máximos de impuesto exonerado en dichos periodos.<sup>418</sup>

En el caso de los proyectos de inversión por montos iguales o superiores a UI 7.000.000.000, la norma otorga una exoneración del IRAE hasta el 100% del monto efectivamente invertido por un periodo máximo de 25 años de acuerdo al puntaje obtenido en la matriz de indicaciones correspondientes a ese tramo.<sup>419</sup>

Las nuevas inversiones que realicen las empresas en los periodos en los que estén gozando de los beneficios de los plazos descritos precedentemente, se evalúan como incrementales de forma que el recalcule de la matriz puede dar lugar a recategorización y extensión de los plazos.<sup>420</sup>

### **Perdida de los beneficios**

La Comisión de Aplicaciones es la encargada de realizar el control de la efectiva ejecución de los proyectos y del cumplimiento de los compromisos asumidos por los beneficiarios. Dicho control puede efectuarse en cualquier momento del proceso de ejecución y operación del proyecto.

Si es verificado el incumplimiento de las obligaciones asumidas por los beneficiarios, tanto en el suministro de información como en los aspectos

---

<sup>418</sup> Artículo 3 Decreto N° 443/008.

<sup>419</sup> Artículo 4 Decreto N° 443/008.

<sup>420</sup> Artículo 17 Decreto N° 455/007.

sustanciales de ejecución y operación del proyecto se procede a reliquidar los tributos exonerados.<sup>421</sup>

#### *5.2.1.11 Liquidación*

La liquidación del impuesto en estudio es mediante el ejercicio económico anual. Del monto del impuesto del ejercicio, se deducen, en primer lugar, los pagos mensuales correspondientes al mismo. Si dichos pagos superan el IRAE del ejercicio, el excedente no da lugar a crédito.<sup>422</sup>

Están obligados a liquidar este impuesto mediante el régimen de contabilidad suficiente:

- a) Los siguientes sujetos pasivos:
  - ❖ Las sociedades anónimas y las sociedades en comanditas por acciones.
  - ❖ Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país.
  - ❖ Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado.
  - ❖ Los fondos de inversión cerrados de crédito.
  - ❖ Los fideicomisos, con excepción de los de garantías.
- b) Los sujetos pasivos descriptos a continuación siempre que sus ingresos hayan superado en el ejercicio anterior las UI 4.000.000 a valores de cierre:

---

<sup>421</sup> Artículo 12 Decreto N° 455/007.

<sup>422</sup> Artículo 164 Decreto N° 150/007.

- ❖ Las sociedades de hecho y las sociedades civiles. Pero no son rentas empresariales las obtenidas por sociedades integradas exclusivamente por personas físicas residentes. Tampoco están incluidas las sociedades que perciban únicamente rentas puras de capital, integradas exclusivamente por personas físicas residentes y por entidades no residentes.
- ❖ Actividades lucrativas industriales, comerciales y de servicios, realizadas por empresas.
- ❖ Actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales. Se incluyen en este concepto a las enajenaciones de activo fijo, a los servicios agropecuarios prestados por los propios productores, y a las actividades de pastoreo, aparcería, medianería y similares, realizadas en forma permanente, accidental o transitoria.

Los sujetos pasivos que no resulten obligados de acuerdo a lo descrito precedentemente, pueden optar por tributar mediante el régimen de contabilidad suficiente o estimación ficta. Quienes sin estar obligado opte por tributar con contabilidad suficiente, debe continuar liquidando por este régimen por al menos tres ejercicios, incluido el del ejercicio de la opción.<sup>423</sup>

### **Pagos a cuenta:**

Los contribuyentes deben realizar pagos a cuenta del impuesto salvo en el año de iniciación de actividades y cuando no fueran sucesores de otro contribuyente.

---

<sup>423</sup> Artículo 88 Título 4, Artículo 168 Decreto N° 150/007.

A los efectos de determinar el monto de los pagos a cuenta se debe obtener la relación entre el monto del impuesto y las ventas, servicios y otras rentas brutas que originen rentas gravadas en cada ejercicio. Dicha relación se aplica sobre los ingresos antes mencionados de cada mes del ejercicio siguiente. A la cifra así determinada se le deduce el monto de los pagos mensuales que corresponda abonar por el mes en que se devengue el anticipo.

Si a la fecha en que se debe efectuar el pago del anticipo no se hubiera obtenido la relación indicada por no haber vencido el plazo de presentación de la correspondiente declaración jurada, se debe calcular ese anticipo en base a la relación utilizada para el último anticipo del ejercicio anterior.

En caso de empresas sucesoras, el monto de los pagos a cuenta es el que hubiera correspondido a la empresa antecesora.

Los contribuyentes de este impuesto cuyas rentas gravadas correspondan en al menos el 80% a operaciones comprendidas en el IVA, tienen la posibilidad de determinar la relación descrita al inicio de este párrafo, mediante el cociente entre el monto de IRAE y el de las operaciones referidas. En tal caso, esta relación se aplica a las operaciones comprendidas en el IVA de cada mes del ejercicio siguiente para determinar el monto del anticipo, sin perjuicio de la deducción de los pagos mensuales.<sup>424</sup>

El Poder Ejecutivo puede exigir estos pagos sin la limitación de que en el curso de cada año fiscal, los pagos a cuenta de los impuestos establecidos en cantidades

---

<sup>424</sup> Artículo 165 Decreto N° 150/007.

que no excedan del doble de la alícuota del impuesto del año anterior, salvo prueba aportada por el contribuyente de que en el tiempo transcurrido en el año fiscal corriente, se ha producido una disminución apreciable del impuesto a pagar comparado con el del año anterior.<sup>425</sup>

Quedan eximidos de los pagos a cuenta, aquellas empresas que justifiquen, a juicio de la administración, la inexistencia de utilidades fiscales prevista a fin del ejercicio.<sup>426</sup>

Los sujetos pasivos que obtengan rentas derivadas de la realización de actividades agropecuarias, deben imputar el monto pago por concepto de la prestación a la primera enajenación a cualquier título, realizada por los productores, que se encuentren comprendidos por el IRAE, de los siguientes bienes:

- a) Lanas y cueros ovinos y bovinos.
- b) Ganado bovino y ovino.
- c) Ganado suino.
- d) Cereales y oleaginosos.
- e) Leche.
- f) Productos derivados de la avicultura.
- g) Productos derivados de la apicultura.
- h) Productos derivados de la cunicultura.
- i) Flores y semillas.

---

<sup>425</sup> Artículo 21 Título 1, Artículo 91 Título 4.

<sup>426</sup> Artículo 91 Título 4.

- j) Productos hortícolas y frutícolas.
- k) Productos citrícolas.
- l) Productos derivados de la ranicultura, helicultura, cría de ñandú, cría de nutrias y similares.

Además deben imputar el monto de las exportaciones de los bienes comprendidos en los literales descriptos precedentemente, realizado por los productores. Y el monto de las manufacturas, afectación al uso propio o enajenación de bienes de su propia producción o importados que realicen los contribuyentes del IRAE.

#### RESUMOS???

Los montos descriptos en este párrafo son imputados como pago a cuenta del IRAE.<sup>427</sup>

El impuesto adicional de hasta 4% 0 (cuatro por mil), que grava a todos los hechos generadores de la actividad agropecuaria descrita en el párrafo anterior, relativo a los bienes mencionados en los puntos a) a g) y a los productos de origen forestal, así como a las exportaciones en estado natural y sin proceso de transformación de productos hortícolas, frutícolas y citrícolas y de flores y semillas. Y el impuesto adicional del 2% 0 (dos por mil), que grava a todos los hechos generadores comprendidos en los puntos a), b), y d) precedentes, no son computados como pago a cuenta del IRAE.<sup>428</sup>

---

<sup>427</sup> Artículo 1 Título 9, Artículo 92 Título 4.

<sup>428</sup> Artículo 8 a 10 Título 9, Artículo 92 Título 4.

Los contribuyentes del IRAE que desarrollen actividades agropecuarias pueden optar cada ejercicio por efectuar los pagos a cuenta o sobre base real.

En caso de optarse por el sistema de pago a cuenta, el monto definitivo de cada anticipo surge de deducir al monto primario así determinado, las retenciones practicadas y los pagos realizados del IMEBA del trimestre correspondiente.<sup>429</sup>

Los contribuyentes que liquiden este impuesto sobre base real, determinan el monto de cada anticipo trimestral el 25% a la diferencia entre el impuesto que correspondió liquidar y el saldo a favor del IVA, referidos ambos al ejercicio anterior al que motiva el adelanto. El monto de cada anticipo surge de deducir a la cifra así obtenida, las retenciones practicadas y los pagos realizados del IMEBA del trimestre correspondiente.

Los contribuyentes que desarrollen actividades agropecuarias que hayan optado por determinar la renta neta en forma ficta (tema ya estudiado), deben realizar los anticipos en forma trimestral. El monto de cada anticipo es el que surge de multiplicar las ventas de productos agropecuarios del trimestre por la tasa de IMEBA que resulte aplicable incrementada en un 50%, independientemente que dichas ventas estén alcanzadas por dicho tributo. A la cifra así obtenida se le deduce el monto de las retenciones practicadas, los pagos realizados del IMEBA y el saldo a favor del IVA, del trimestre correspondiente.<sup>430</sup>

---

<sup>429</sup> Artículo 175 Decreto N° 150/007.

<sup>430</sup> Artículo 176 Decreto N° 150/007.

### **Liquidaciones provisionarias**

Los contribuyentes que estimen que los pagos a cuenta para este impuesto excedan a su adeudo por el ejercicio deben efectuarlos hasta el monto concurrente del impuesto estimado.

En este caso deben presentar una declaración jurada provisoria, estimando las rentas gravadas del año en base a las obtenidas en el periodo comprendido entre el comienzo del ejercicio y el cierre del segundo mes anterior al que se debe realizar el pago.

Los sujetos pasivos pueden variar la forma de determinar el monto de sus anticipos en el transcurso del ejercicio optando entre el régimen pagos a cuenta y el de la liquidación provisoria.

En tal caso, debe calcularse el monto del anticipo de acuerdo al método por el que se opte por todo el periodo transcurrido desde el comienzo del ejercicio deduciendo los pagos a cuenta realizado en ese lapso.<sup>431</sup>

### **Liquidaciones provisionarias abreviadas**

Las liquidaciones provisionarias pueden formularse por el método abreviado, el cual se detalla a continuación:

- a) Se debe determinar la proporción que guardan las ganancias netas normales del año anterior con las ventas o ingresos también normales. La norma entiende como ganancia normal la ajustada fiscalmente con deducción de los conceptos que no se consideran habituales en la actividad

---

<sup>431</sup> Artículo 166 Decreto N° 150/007.

desarrollada. A tal efecto, la ganancia fiscal es aumentada en las pérdidas no habituales y disminuida en las ganancias de igual carácter.

- b) La proporción antes mencionada es aplicada a las ventas o ingresos normales del ejercicio en curso del periodo por el cual debe efectuarse anticipos, considerándose ganancia neta primaria la cantidad obtenida. La cifra resultante se proporciona al año y se le incrementa las ganancias no habituales y se le deducen las pérdidas de igual carácter, obtenidas en el mismo lapso.

El anticipo a realizar está dado por la aplicación de la tasa del impuesto a la utilidad resultante, con la deducción de los anticipos realizados a cuenta del impuesto de ese ejercicio.<sup>432</sup>

### **Pagos mensuales**

Los contribuyentes del impuesto en estudio que obtengan rentas gravadas por este impuesto, a excepción de las pequeñas empresas (con las inclusiones indicadas en exoneraciones en el punto 5.2.1.9), deben realizar los pagos mensuales desde el mes que se obtenga rentas gravadas hasta la finalización de su ejercicio, de los importes que se expresan a continuación, según sea el monto de los ingresos brutos gravados obtenidos en el ejercicio anterior, de acuerdo a la siguiente escala:

---

<sup>432</sup> Artículo 167 Decreto N° 150/007.

Ingresos (veces monto UI 305.000)		
Más de	Hasta	Pago mensual
0	3	\$ 1.790
3	6	\$ 1.970
6	12	\$ 2.650
12	24	\$ 3.580
24		\$ 4.500

Los montos que anteceden están expresados a valores de 1° de enero de 2006 y se actualizan anualmente de acuerdo a la variación experimentada por el IPC. Cuando el ejercicio anterior haya sido menor a doce meses, el límite de inclusión en cada categoría se determina en forma proporcional al tiempo transcurrido.

A tales efectos no se toman en cuenta las rentas que provienen exclusivamente del factor capital.

Están eximidos de realizar dicho pago quienes no obtengan rentas gravadas y quienes obtengan rentas exclusivamente derivadas de la realización de actividades agropecuarias.

Los pagos realizados se imputan al pago de este impuesto. De surgir un excedente, el mismo no da derecho a crédito.<sup>433</sup>

Quienes por haber superado el límite de pequeñas empresas (UI 305.000), dejen de estar comprendidos en la exoneración y obtengan las rentas referidas anteriormente, comienzan a tributar el IRAE desde el mes en que se obtengan dichas rentas hasta el fin del ejercicio.<sup>434</sup>

<sup>433</sup> Artículo 93 Título 4, Artículo 170 Decreto N° 150/007.

<sup>434</sup> Artículo 171 Decreto N° 150/007.

Los contribuyentes que inicien actividades o que no hayan tenido ingresos en el ejercicio anterior, deben realizar los pagos mensuales en el monto correspondiente a la escala inferior.

Para la determinación de la escala de ingresos en que los contribuyentes se encuentran comprendidos, se debe tomar la cotización de la UI vigente a fecha de cierre.<sup>435</sup>

Del importe que corresponda pagar mensualmente se puede deducir:

- a) Las sumas que les fueran percibidas por el INAVI, en concepto de IVA en el mes que dicha percepción se verifique.
- b) Las sumas que le fueran retenidas por las empresas administradoras de crédito en el mes en que dicha percepción se verifique.

Si la percepción y las retenciones resultan mayores que la citada obligación, el excedente es imputado a los meses siguientes. En aquellos casos en que el fin de ejercicio resulte crédito, se puede solicitar la devolución del mismo a través del régimen de certificados de crédito.<sup>436</sup>

### **Créditos**

Si de la liquidación del IRAE, resulta un crédito por concepto de IMEBA a favor del contribuyente, dicho crédito es imputado al pago de otros tributos recaudados por la DGI o a aportes previsionales.<sup>437</sup>

---

<sup>435</sup> Artículo 172 Decreto N° 150/007.

<sup>436</sup> Artículo 173 Decreto N° 150/007.

<sup>437</sup> Artículo 94 Título 4.

### **Actividades agropecuarias**

Además de todas las referencias que ya se ha hecho respecto a este sector específico, se debe señalar que quienes desarrollen esta actividad deben documentar sus operaciones de acuerdo al régimen general. No obstante, cuando se trate de ventas que deban ser documentadas mediante Guías de Propiedad de Transito expedida por DICOSE, la facturación de las mismas pueden ser sustituidas por dichas Guías.

La facturación no es necesaria cuando el adquirente está comprendido por el IRAE o actúe como rematador. En estos casos, la liquidación del comprador o rematador debe adjuntarse a la Guía de Propiedad de Transito expedida por DICOSE, cuando corresponda.<sup>438</sup>

A su vez en la actividad agropecuaria, el monto del impuesto del ejercicio se deduce, en primer lugar, los anticipos realizados correspondientes al mismo ejercicio.

Las retenciones y los pagos en concepto del IMEBA es imputado como segunda deducción al impuesto liquidado, y a continuación se deduce el IVA que corresponda.<sup>439</sup>

---

<sup>438</sup> Artículo 174 Decreto N° 150/007.

<sup>439</sup> Artículo 177 Decreto N° 150/007.

### ***5.3 IMPUESTO A LA ENAJENACIÓN DE BIENES***

#### ***AGROPECUARIOS (IMEBA)***

Este impuesto lo estudiaremos en forma muy básica dado que existe la opción de optar entre IRAE e IMEBA en algunos casos, por parte del propio contribuyente. Dicha opción es válida si cumple determinados factores, sino debe ser sujeto pasivo de IRAE sin opción al IMEBA.

Este análisis será simplificado dado que la liquidación de este tributo no conlleva a ningún impacto de impuesto diferido, esto es así porque como es un impuesto con base a las ventas no genera diferencia temporaria alguna.

El otro motivo por el cual se excluye el IMEBA es porque el objetivo de este trabajo es el impacto del impuesto diferido en la actividad agropecuaria y no todos los tributos que esta actividad debe tributar.

El IMEBA que grava la primera enajenación a cualquier título, realizada por los productores, que se encuentren comprendidos en el IRAE, a Administraciones Municipales y a Organizaciones Estales, de los siguientes bienes:

- a) Lanas y cueros ovinos y bovinos.
- b) Ganado bovino y ovino.
- c) Ganado suino.
- d) Cereales y oleaginosos.
- e) Leche.

- f) Productos derivados de la avicultura.
- g) Productos derivados de la apicultura.
- h) Productos derivados de la cunicultura.
- i) Flores y semillas.
- j) Productos hortícolas y frutícolas.
- k) Productos cítricos.
- l) Productos derivados de la ranicultura, helicultura, cría de ñandú, cría de nutrias y similares.

También grava a las exportaciones de los bienes recién descritos, que fueron realizadas por los productores.

A su vez grava a la manufactura, afectación al uso propio o enajenación de bienes de su propia producción o importados que realicen los contribuyentes del IRAE<sup>440</sup>.

La configuración del hecho generador se da por<sup>441</sup>:

- ❖ Las entregas de bienes gravados con independencia de la fecha del contrato de compraventa y de los anticipos de precios realizados o del pago del precio acordado.
- ❖ Las exportaciones de bienes gravados.
- ❖ La utilización de insumo de un producto gravado, en un proceso industrial por parte de su productor.
- ❖ La afectación al uso propio de los bienes gravados.

---

<sup>440</sup> Artículo 1 Título 9.

<sup>441</sup> Artículo 2 Decreto N° 15/996 y Artículo 3 Título 9.

Son contribuyentes lo que enajenen, manufacturen, afecten al uso propio o exporten, los bienes gravados.<sup>442</sup>

El monto imponible esta dado por el precio de venta de los bienes gravados excluido este impuesto. En el caso de las importaciones se tiene en cuenta el precio de venta FOB.

Para el caso de manufactura de bienes de la propia producción o afectación al uso, el impuesto se aplica sobre el precio corriente en plaza.

Cuando no existe precio para los bienes de este párrafo, el contribuyente debe estimarlo, teniendo la Administración el derecho a impugnarlo.

Cuando no exista precio o éste se liquide con posterioridad o cuando se exporte por cuenta ajena y se difiera la liquidación del precio obtenido, el tributo se liquida sobre los anticipos que el agente de retención pague al contribuyente a cuenta del precio definitivo.<sup>443</sup>

Para todos los hechos generadores del IMEBA descriptos, las tasa máximas a aplicar son las siguientes<sup>444</sup>:

- ❖ 2,5% para los bienes del punto a) y b) de este apartado.
- ❖ 2% para los bienes mencionados en los puntos d), e), y k) de este apartado.
- ❖ 1,5% para los bienes mencionados en los restantes puntos de este apartado.

---

<sup>442</sup> Artículo 4 Título 9.

<sup>443</sup> Artículo 6 Título 9 y Artículo 5 Decreto N° 15/996.

<sup>444</sup> Artículo 7 Título 9.

## CAPITULO 6: IMPACTO DE LA APLICACIÓN DE LA NIC 12

### 6.1 MODELO CONTABLE

En este estudio monográfico enmarcaríamos nuestro desarrollo en el siguiente modelo contable que se gráfica a continuación:

<b>Unidad de medida</b>	Moneda Funcional = Dólar Estadounidense
<b>Criterio de Valuación de Activos y Pasivos</b>	Costo Histórico/Valor Razonable
<b>Definición de Capital</b>	Financiero
<b>Reconocimiento de la Ganancia</b>	Asociado al Proceso Ganancial

Cuadro VI.1

La moneda funcional se determina a través del entorno económico principal en el que opera la entidad, el cual nominalmente es el que genera y emplea el efectivo.

En nuestro trabajo nos centraremos en base a la moneda funcional dólar estadounidense.

Con respecto al criterio de valuación se tomará tanto el VR como el costo histórico, según las NICs lo establezcan.

Para la determinación de las ganancias se hará mediante el capital financiero, el cual consiste en la comparación del patrimonio neto en unidades monetarias (dólar estadounidenses) y el reconocimiento de las ganancias se da mediante el proceso ganancial.

## 6.2 MODELO FISCAL

El modelo fiscal en el que trabajaremos, difiere solo en dos aspectos con respecto al modelo contable de establecido en el punto anterior.

El primero de ellos es el criterio de valuación, el cual solo valúa a los bienes de acuerdo con el costo histórico ajustado y el segundo punto es la unidad de medida, la cual es vez de ser la moneda funcional es la moneda nominal ajustada (ajustes parciales y ajustes por inflación).

<b>Unidad de medida</b>	Moneda Nominal
<b>Criterio de Valuación de Activos y Pasivos</b>	Costo Histórico Ajustado
<b>Definición de Capital</b>	Financiero
<b>Reconocimiento de la Ganancia</b>	Asociado al Proceso Ganancial

Cuadro VI.2

## 6.3 EFECTO EN LOS ESTADOS CONTABLES DEL RECONOCIMIENTO DE LA LIQUIDACIÓN DE TRIBUTOS

En este punto estudiaremos las diferencias en la valuación entre las normas contables y las normas tributarias, que generan diferencias temporarias que a su vez pueden llevar al reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos.

Este análisis se centra únicamente en la liquidación del IRAE por el régimen común.

En primer lugar empezaremos con un análisis de las cuentas de activo donde se identificó que algunas cuentas generan diferencias temporarias, dado que la forma que establece las NCA no coincide con las NF.

El rubro Disponibilidades en moneda nacional, según lo establece el marco conceptual debe ser contabilizado a su valor nominal, que a su vez coincide con lo establecido por las normas tributarias, que también es el valor de la base fiscal, por este motivo es que no genera diferencia temporaria.

Sin embargo, las Disponibilidades en moneda extranjera, generan diferencia temporaria dado que la forma en que se cotiza la moneda extranjera es diferente en ambas normas. Según la NIC 21 la moneda extranjera se contabiliza por su costo al tipo de cambio comprador billete del día y según las normas tributarias la moneda extranjera se cotiza por el tipo de cambio comprador BCU del día inmediato anterior, esto ocasiona que según las NICs la moneda extranjera tiene un valor diferente que según las normas fiscales que a su vez coincide con la base fiscal, esto en consecuencia, genera una diferencia temporaria que puede ser imponible o deducible dependiendo de cada una de las cotizaciones que se debe aplicar según las NCA y las NF de la moneda extranjera a la moneda funcional.

Las Inversiones Temporarias en moneda nacional, no generan diferencias temporarias dado que según las normas contables adecuadas estas inversiones se miden a su valor nominal, que a su vez es el mismo según las NF y la base fiscal.

Pero las Inversiones Temporarias en moneda extranjera si están en el país generan diferencias temporarias dado que según la NIC 39 este tipo de inversión es de tipo de inversiones que el comerciante la mantiene para su comercialización, las cuales fueron adquiridas con el propósito de generar una ganancia por las fluctuaciones de corto plazo en el precio o en el margen de venta, este tipo de inversión mide a su valor razonable. Sin embargo, la base fiscal es por el costo de esta inversión, dado que tiene diferente criterio de medición, se genera diferencias temporarias.

A su vez, las Inversiones Temporarias en m/e que están fuera del país, estas al no tributar en Uruguay no genera diferencia temporaria, porque no configura el hecho generador del IRAE.

En lo que refiere a los Créditos por Ventas otorgados a clientes en el país, pueden generar diferencias temporarias dado que estos créditos pueden contener intereses implícitos según las NIC 18, por el motivo en que si la prestación difiere en el tiempo, ya sea por conceder un crédito sin intereses o aceptar un efecto comercial, su valor justo se determina descontando todos los flujos futuros usando una tasa de interés imputada. La diferencia entre el valor justo y la cantidad nominal de la prestación es reconocida como ingreso por intereses. Estos créditos por las NF son reconocidos por su valor nominal sin discriminar los intereses implícitos. Este criterio diferencial entre las normas hace que se generen diferencias temporarias.

Si los Créditos por Ventas son a deudores extranjeros, estos créditos además de los intereses implícitos que pueden contener, está el tema del pasaje de la moneda

extranjera a la moneda funcional, que según las NCA es el valor justo por el tipo de cambio comprador pizarra, y según las normas tributarias es según el valor nominal por el tipo de cambio billete BCU, como el criterio contable no coincide con la base fiscal, se genera diferencia temporaria.

Pero las provisiones de Créditos Incobrables, estas generan una diferencia temporaria dado que según las NICs este importe debe ser calculado según la mejor estimación de los créditos que no van a poder ser cobrados, pero las normas fiscales no admite este tipo de previsión, simplemente cuando se configura un crédito incobrables se lo carga directamente a una cuenta de pérdida, siendo de este modo la previsión por un monto nulo, entonces como las normas tributarias no admite este tipo de reconocimiento y las NICs si, y es esto lo que genera diferencias temporarias en este rubro.

Los Documentos a Cobrar tienen igual tratamiento que los créditos por ventas.

Los anticipos de impuestos, tanto por las normas contables como en las fiscales, son reconocidos por su valor nominal, y como su base fiscal también es por este monto, no se generan diferencias temporarias.

En lo que refiere a los Bienes de Cambio se puede destacar que todos estos generan diferencias temporarias, dado que la forma de valuación según las normas contables adecuadas es diferente a las normas fiscales. Las NCA hace una distinción en los inventarios, esta distinción consiste en diferenciar los bienes que

están listo para su venta, los productos agropecuarios después de la cosecha o recolección, y los productos agropecuarios que aún no han culminado su proceso natural para ser cosechados o recolectados. Estos inventarios se valúan por el método establecido por la NIC 41, ésta establece que estos sean medidos a su VR menos los costos estimados en el punto de venta, dentro de estos bienes se pueden encontrar a productos agrícolas que aún están en el cultivo (o sea los cultivos en proceso), semovientes. Los inventarios que ya han sido cosechas se valúan según la NIC 2, ésta determina que deben medirse según su costo o su VR, el que sea menor, los bienes que recaen en esta NIC son las mercaderías, productos ya cosechados, lana, materia prima, entre otros.

En definitiva, es el punto de cosecha que delimita que norma utilizar, los bienes de cambio mientras están en proceso de crecimiento que no están listo para su cosecha se rigen por la NIC 41, y luego de ser recolectados se deben valorar según la NIC 2.

En lo que respecta al ámbito tributario los productos agrícolas (antes o después de la cosecha), son valuados por un valor específico que lo establece DGI todos los años, a las normas fiscales no les interesa hacer una distinción entre productos antes de la cosecha ni luego de esta, sólo hace una mención para tener en cuenta de que estos bienes no van a tener el mismo valor, porque los bienes antes del punto de cosecha tiene un valor y después de la cosecha tiene otro. Sin embargo, las mercaderías, materias primas, entre otros, que no implique un proceso natural de crecimiento, las normas fiscales establecen que se pueden medir por su valor de costo ya sea de producción o adquisición, o a su precio de venta.

Entonces, recapitulando, como los bienes ya sean productos agrícolas o no, se determina su valor de forma diferente según las NCA y las NF, esta diferencia ocasiona a que se generen diferencias temporarias, que podrán ser imponibles o deducibles, dependiendo de los valores que deben ser asignados a estos bienes de acuerdo con cada una de estas normas.

Los Créditos a Largo Plazo en moneda nacional, pueden generar diferencias temporarias dado que pueden tener intereses implícitos, estos intereses tienen tratamiento contable según la NIC 18, la cual establece que estos créditos deben ser reconocidos por su valor justo, para la determinación del valor justo, se debe descontar de los flujos de fondos futuros la tasa de interés, ésta tasa es la que mejor se pueda determinar entre:

- a) La tasa vigente para un instrumento similar cuya clasificación financiera sea la del cliente, o
- b) La que surge de la comparación con el precio de contado.

Según las normas tributarias, estos créditos deben ser medidos por su valor nominal, sin consideración ninguna sobre los intereses implícitos que ocasionalmente pueden tener los créditos, esta medición coincide con la base fiscal de este activo. Entonces, dada el diferente tratamiento que tiene este activo según las NCA y la base fiscal, es que se generan diferencias temporarias, pero esta diferencia surge por el reconocimiento de estos intereses, y no por el reconocimiento del crédito.

Sin embargo si estos Créditos a Largo Plazo son en moneda extranjera, además de los intereses implícitos, se generan diferencias, porque las normas contables determinan que estos créditos deben ser llevados a moneda nacional según el tipo de cambio comprador pizarra del día anterior, y según las normas fiscales estos deben ser llevados a moneda nacional según el tipo de cambio comprador billete BCU del día inmediato anterior, esta diferencia de valuación es la que determina una diferencia temporaria.

Siguiendo en al ámbito de los créditos, y más en la actividad donde se enfoca este trabajo no se puede olvidar los Créditos por Exportación, además de las diferente valuación según NCA y las NF que generan diferencias temporarias, estos créditos generan diferencias temporarias deducibles siempre y cuando las diferencias de cambio den un valor negativo dado que las normas tributarias permiten deducir la diferencia de cambio perdida en estos tipos de créditos, pero si las diferencias de cambios son positivas estas diferencias no ocasionan ninguna diferencia temporaria, por consiguiente la base fiscal y el valor contable coinciden. Entonces, este tipo de activo puede tener diferencia temporaria imponible como deducible, dependiendo si tiene intereses implícitos y el tipo de cambio, como caso excepcional, es que las NF permiten una deducción por diferencia de cambio perdida.

Las Inversiones a Largo Plazo en moneda nacional se valúan según NIC 39 por su valor justo, excepto que dicho valor no pueda ser medido confiablemente, en cuyo caso se debe valorar al costo. Los cambios en el valor justo deben incluirse en los resultados del periodo en el cual ocurre, ó reconocerse directamente en el patrimonio, hasta que la inversión sea vendida, cobrada o de otra forma realizada, en dicho momento deberá volcarse a resultados. Pero, según las normas tributarias, este tipo de inversión debe valuarse por su costo, entonces, si en el ámbito contable se lo mide según el valor justo, generará diferencias temporarias, pero si, se debe registrar por su costo no genera ninguna diferencia temporaria. En conclusión, depende el método contable por el que se debe registrar este activo es si generará diferencias temporarias por no coincidir con la base fiscal.

Pero en las Inversiones a Largo Plazo en moneda extranjera, pueden generar una diferencia temporaria, por las mismas razones que las inversiones a largo plazo en moneda nacional, con la salvedad que además de las posibles diferencias temporarias descritas, puede generar diferencias temporarias por la conversión de la moneda extranjera a la moneda funcional, dado que según las NCA se debe convertir por el tipo de cambio comprador pizarra, y según las NF se debe convertir por el tipo de cambio comprador billete BCU, entonces, también por este motivo se pueden generar diferencias temporarias que podrán ser imponibles o deducibles dependiendo de cada caso particular.

Las Inversiones en el Exterior no son gravadas dado que no son fuente uruguaya, por tal razón es que al no computar impuestos nacionales, tampoco van a generar impuestos diferidos.

En lo que respecta a los Bienes de Uso, la norma contable adecuada es la NIC 16, la cual establece que todos los bienes de uso deben ser medidos a su valor de costo menos las amortizaciones acumuladas correspondientes, y permite la tasación de estos bienes.

Las normas fiscales si bien establece un régimen general de valuación para estos bienes, cuando empezamos a analizar según el tipo de bien de uso empiezan a haber diferentes formas de valuarlos y además hay normas que determinan exoneraciones y deducciones incrementales para estos bienes, ambos beneficios tributarios hacen que se generen diferencias temporarias.

Las maquinarias, instalaciones, construcciones y ampliaciones, vehículos y equipos informáticos según las NCA son medidos por su costo menos la amortización acumulada correspondiente, y según las NF son reconocidos por su costo menos amortización acumulada, hasta aquí no habría diferencia alguna, pero la diferencia recae en el método de tasación, dado que la NIC 16 establece que estos activos deben ser llevados a su valor tasación mediante perito, y según las normas tributarias la reexpresión se da mediante la actualización de los valores a través del IPPN, además de este criterio ser diferente, también puede haber

discrepancias en el método de amortización fijado en cada caso. En ocasión, de los métodos de ajuste de estos activos, es que se originan diferencias temporarias.

Sin embargo, las mejoras fijas, la normativa contable la considera como un activo y se valúa por el costo menos las amortizaciones acumuladas, pero según la normativa fiscal éste se considera un gasto, entonces es indudable que genera diferencia temporaria, dado que en ambas normas ni al menos coinciden en la clasificación del rubro.

Los terrenos según la NIC 16 se valúa a su costo sin amortización, y la NF lo valúa a su valor de catastro, en consecuencia se generen diferencia temporaria.

En lo que respecta a los activos biológicos tales como por ejemplo los reproductores, la normativa fiscal establece que estos bienes deben ser valuados por el valor que establece DGI en conjunto con el MGAP, en consecuencia como el valor contable difiere de la base fiscal se generan diferencias temporarias.

En el caso de material genético la base fiscal de este bien es una vez y media su valor de costo, entonces también va a generar diferencia temporaria.

Los bienes Intangibles según la NIC 38 se contabilizan por su costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor. Según las normas tributarias los bienes intangibles son medidos por su

costo menos la amortización acumulada, entonces, si el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor es cero no se genera ninguna diferencia temporaria, pero si no es de valor cero se generará diferencia temporaria.

Hasta aquí solo nos centramos en lo que la NIC 38 reconoce como activo intangibles, pero además de esto la NF considera como activo a los gastos de investigación, que según la mencionada NIC, lo considera como un gasto. Para ampliar aún más la diferencia de criterio de reconocimiento, la norma fiscal establece como base fiscal una vez y media el valor nominal del gasto. Entonces, en lo que respecta a los gastos de investigación, se generan diferencias temporarias por dos razones, la primera porque una norma lo reconoce como gasto y la otra lo activa y en segundo lugar porque además de la norma fiscal reconocerlo como activo permite deducir en los próximos ejercicios una vez y media el valor del gasto.

Pasando a los pasivos, en primer lugar tenemos las Deudas Comerciales en moneda nacional, las cuales según el marco conceptual se reconocen por su valor nominal, el cual es el mismo valor de la base fiscal, lo que no genera diferencia temporaria alguna.

Sin embargo, las Deudas Comerciales en moneda extranjera generan diferencias temporarias dado que, según las NCA estos pasivos son reconocidos por su valor

nominal por el tipo de cambio vendedor pizarra, y según las normas tributarias estos deben ser reconocidos por su valor nominal por el tipo de cambio comprador billete BCU, dado que es método de reexpresión de moneda extranjera a la moneda funcional difiere, es que se origina una diferencia temporaria.

En lo que respecta a los Documentos a Pagar en moneda nacional, estos no generan diferencia alguna, dado que ambas normas lo reconocen a su valor nominal y siendo el mismo su base fiscal.

Pero los Documentos a Pagar en moneda extranjera, según las normas contables son medidos a su valor nominal por el tipo de cambio vendedor pizarra y según las normas fiscales son reconocidos por su valor nominal por el tipo de cambio comprador billete BCU, esta diferencia de conversión es la que hace surgir diferencia temporaria, ya que el importe reconocido fiscalmente es diferente que el monto reconocido contablemente, según las normas aplicables.

Pasando al tema de las Deudas Financieras en moneda nacional, estas según NIC 39 son contabilizados a su valor razonable, siempre y cuando sean derivados o pasivos mantenidos con el propósito de negociación, si no es ninguno de estos dos casos, se debe valorar a su costo amortizado. Según las NF son reconocidos por su valor nominal, entonces, si fueron contabilizados por el método de VR se generan diferencias temporarias, pero, en cambio si fueron reconocidos por su costo amortizado, no origina ninguna diferencia temporaria.

Las Deudas Financieras en moneda extranjera, contablemente además de lo descrito para las deudas financieras en moneda nacional se adicionan el tema del pasaje de la moneda extranjera a la moneda funcional, la cual se da mediante el tipo de cambio vendedor pizarra, y fiscalmente se la registra por su valor nominal por el tipo de cambio comprador billete BCU. A raíz, de las discrepancias en su reconocimiento y medición es que se generan diferencias temporarias.

Por otro lado, existen lo que son las Deudas Fiscales, las cuales no generan ninguna diferencia temporaria, dado que tanto a nivel contable como fiscal se la mide por su valor nominal.

Un rubro menor es el tema de las remuneraciones a pagar las cuales tampoco originan diferencias temporarias, dado que en ambos casos se registra por su valor nominal.

Como existen cuentas que contablemente no son ni un activo, ni un pasivo, y que son registradas como un gasto para el ejercicio económico, pero que sin embargo fiscalmente se activan y se amortizan. Este tipo de cuentas generan diferencias temporarias, aun no siendo una cuenta integral.

Tal es el caso de los gasto de investigación que fueron analizados cuando se trato el tema intangibles, donde la NIC 38 lo considera como un gasto y la norma fiscal lo activa y amortiza, es este caso se genera diferencia temporaria.

Pero además de este caso, existe el caso de los Resultados de Ejercicio Anteriores que no poseen base contable, pero que tienen base fiscal. Los resultados de ejercicio anteriores fiscalmente deben ser ajustados por el IPPN, y se pueden ir deducir en los próximos ejercicios siempre y cuando sea una perdida, entonces, si se obtiene una perdida, esta se puede ir amortizando por un periodo no mayor a cinco años.

## **CAPITULO 7: TRABAJO DE CAMPO**

### **7.1 ENTREVISTAS**

En la etapa del trabajo de campo, se realizó un cuestionario donde se trató de identificar la situación en el país de la aplicación de la NIC 12, este cuestionario consistió en las siguientes preguntas:

- 1)** ¿Cuál es la actividad que desarrolla esta empresa?
- 2)** ¿A qué ramo de la actividad agropecuaria se dedican?
- 3)** ¿La comercialización de los productos se da mediante exportación o venta en el país?
- 4)** ¿Cuál es el instrumento financiero que utilizan para las exportaciones?
- 5)** ¿Cuál es la moneda funcional que utilizan en la confección de los Estados Contables?
- 6)** ¿La empresa optó por tributar IRAE o IMEBA? ¿O liquidan IRAE preceptivamente (obligatoriamente)? ¿Cuál fue la causa de la liquidación preceptiva?
- 7)** ¿Cómo valúan sus productos agropecuarios?
- 8)** ¿Cómo valúan a sus semovientes?
- 9)** ¿Tienen activos o pasivos por impuestos diferidos dado la aplicación de la NIC 12?
- 10)** ¿Qué opina usted de esta herramienta?
- 11)** ¿Cree usted que tiene alguna ventaja el uso de la NIC 12?
- 12)** ¿Cree usted que lo ha beneficiado de algún modo?
- 13)** ¿Esta herramienta lo ha perjudicado de algún modo?

**14) ¿Con que beneficios fiscales cuenta la empresa?**

Las entrevistas fueron realizadas a productores de arroz, soja, sorgo, y ganadería, los cuales ningunos de ellos produce únicamente uno de los productos recién descriptos, éstos productores combinan su producción.

Entre los entrevistados se encuentra a ALVIN S.A., que se dedica a la producción de arroz, soja y ganado, uno de los accionistas es Haroldo quien facilitó toda la información disponible en colaboración de su contador.

ALVIN S.A., está muy vinculada con la empresa SAMAN S.A. quién es la que recibe toda la producción de este productor.

Por ALVIN S.A. recibimos las siguientes respuestas:

**1) ¿Cuál es la actividad que desarrolla esta empresa?**

ALVIN S.A. se dedica a la plantación de arroz y soja, además de poseer ganados.

**2) ¿A qué ramo de la actividad agropecuaria se dedican?**

Plantación de arroz y soja.

**3) ¿La comercialización de los productos se da mediante exportación o venta en el país?**

Tenemos un acuerdo con SAMAN la cual hace los trámites de exportación, nosotros únicamente producimos.

**4) ¿Cuál es el instrumento financiero que utilizan para las exportaciones?**

La exportación es hecha por SAMAN S.A.

Nosotros productores, trabajamos la cosecha, y entrega de la producción a SAMAN que hace todo el trámite de beneficiamiento, deposito y de exportación.

**5) ¿Cuál es la moneda funcional que utilizan en la confección de los Estados Contables?**

Nosotros tenemos un estudio contable que realiza la parte de contabilidad de la empresa nuestra que es una empresa agrícola que trabajamos en el ramo plantando arroz y soja, se llama estudio contable Gamio.

La moneda funcional es Dólares.

**6) ¿La empresa optó por tributar IRAE o IMEBA? ¿O liquidan IRAE preceptivamente (obligatoriamente)? ¿Cuál fue la causa de la liquidación preceptiva?**

IRAE preceptivamente dada la naturaleza jurídica (S.A.)

**7) ¿Cómo valúan sus productos agropecuarios?**

Normalmente no hay stock al fin de ejercicio, por lo tanto, no tengo que valuarlos. Y cuando hay stock se valúa a valor de mercado.

**8) ¿Cómo valúan a sus semovientes?**

Valor de reposición del mercado agropecuario.

**9) ¿Tienen activos o pasivos por impuestos diferidos dado la aplicación de la NIC 12?**

No lo aplico.

**10) ¿Qué opina usted de esta herramienta?**

Es una herramienta útil, pero no tan fácil aplicación en empresas con sistemas de información poco confiable, ¿Por qué es poco confiable?, porque los productores agropecuarios no se caracterizan por ser ordenados por juntar documentación comercial.

**11) ¿Cree usted que tiene alguna ventaja el uso de la NIC 12?**

En teoría sin duda, pero entiendo de que se ve difícil su aplicación práctica.

**12) ¿Cree usted que lo ha beneficiado de algún modo?**

No.

**13) ¿Esta herramienta lo ha perjudicado de algún modo?**

En la generación de más tiempo dedicado a su instrumentación.

**14) ¿Con que beneficios fiscales cuenta la empresa?**

Los generales, particularmente; exoneración de bosques naturales, esas áreas tienen exoneración de contribución inmobiliaria, BPS, IP (exentos).

Otro de los entrevistados fue el Ingeniero Carlos Da Silva, que en colaboración con el contador, nos brindó las respuestas a las preguntas formuladas referente a COOPAR S.A.

La empresa es COOPAR S.A. que se dedica en la parte agropecuaria a la producción de arroz, soja, secanos y en la parte industrial a almacenamiento, elaboración de los productos agrícolas.

Por esta empresa recibimos las siguientes respuestas:

**1) ¿Cuál es la actividad que desarrolla esta empresa?**

COOPAR S.A. es una empresa agro-industrial que desarrolla cultivos de arroz y soja, secano, almacenamiento, elaboración, y exportación de arroz.

**2) ¿A qué ramo de la actividad agropecuaria se dedican?**

Cultivos de arroz y soya, secanos.

**3) ¿La comercialización de los productos se da mediante exportación o venta en el país?**

Los productos principales se exportan (arroz blanco, medio grano, cuarto grano, arroz integral) y los subproductos (aflechiyo, puntina, descartes varios) se venden en plaza. La venta de la soja es tercerizada.

**4) ¿Cuál es el instrumento financiero que utilizan para las exportaciones?**

No hay un mercado de futuros para el arroz, porque no tiene un mercado activo.

**5) ¿Cuál es la moneda funcional que utilizan en la confección de los Estados Contables?**

Dólares

**6) ¿La empresa optó por tributar IRAE o IMEBA? ¿O liquidan IRAE preceptivamente (obligatoriamente)? ¿Cuál fue la causa de la liquidación preceptiva?**

IRAE preceptivo grandes contribuyentes. La causa es la naturaleza jurídica.

**7) ¿Cómo valúan sus productos agropecuarios?**

Un valor residual que surge del valor de las exportaciones deducidos los costos industriales.

**8) ¿Cómo valúan a sus semovientes?**

Valor de mercado.

**9) ¿Tienen activos o pasivos por impuestos diferidos dado la aplicación de la NIC 12?**

Si.

**10) ¿Qué opina usted de esta herramienta?**

No le veo mucha utilidad a nivel contable, a nivel fiscal es una norma que acompaña los criterios que se utiliza en otros países.

**11) ¿Cree usted que tiene alguna ventaja el uso de la NIC 12?**

No le veo mayor utilidad.

**12) ¿Cree usted que lo ha beneficiado de algún modo?**

No.

**13) ¿Esta herramienta lo ha perjudicado de algún modo?**

No.

**14) ¿Con que beneficios fiscales cuenta la empresa?**

Exoneraciones por proyectos de inversión.

Por otra parte se entrevisto al contador Sebastian Behetti de CASARONE S.A., empresa que se dedica al cultivo de arroz, sorgo y ganadería, además de poseer molinos arroceros.

Behetti dio las siguientes respuestas:

**1) ¿Cuál es la actividad que desarrolla esta empresa?**

Molino arrocero, cultivos de arroz y ganadería.

**2) ¿A qué ramo de la actividad agropecuaria se dedican?**

Cultivo de arroz, sorgo y ganadería.

**3) ¿La comercialización de los productos se da mediante exportación o venta en el país?**

En el país.

**4) ¿Cuál es el instrumento financiero que utilizan para las exportaciones?**

Prefinanciación de exportaciones.

**5) ¿Cuál es la moneda funcional que utilizan en la confección de los Estados Contables?**

Dólares.

**6) ¿La empresa optó por tributar IRAE o IMEBA? ¿O liquidan IRAE preceptivamente**

**(obligatoriamente)? ¿Cuál fue la causa de la liquidación preceptiva?**

IRAE por forma jurídica.

**7) ¿Cómo valúan sus productos agropecuarios?**

NIC 41.

**8) ¿Cómo valúan a sus semovientes?**

NIC 41.

**9) ¿Tienen activos o pasivos por impuestos diferidos dado la aplicación de la NIC 12?**

Si.

**10) ¿Qué opina usted de esta herramienta?**

Es una herramienta válida para cuando se valúan los todos los activos al valor razonable, pero en sistemas contables donde la valuación al costo convive con el VR es totalmente distorsivo. En los activos biológicos no hay distorsión, pero en la propiedad planta y equipo es muy importante. Ni hablar en los inmuebles rurales, donde además de las diferencias de valor esta el tema del ficto que también distorsiona.

**11) ¿Cree usted que tiene alguna ventaja el uso de la NIC 12?**

No.

**12) ¿Cree usted que lo ha beneficiado de algún modo?**

No, al contrario ha sido una distorsión en nuestros balances.

**13) ¿Esta herramienta lo ha perjudicado de algún modo?**

Si, también hay problemas respecto a la interpretación de cómo hacer jugar los beneficios de los proyectos de inversión vs impuesto diferido.

**14) ¿Con que beneficios fiscales cuenta la empresa?**

Ley de inversiones, proyectos promovidos.

## ***7.2 CONSIDERACIONES DE SU APLICACIÓN PRÁCTICA***

En base a las entrevistas realizadas, se constató que como moneda funcional utilizan al Dólar Estadounidense como moneda funcional, la cual es la moneda en que fijamos en el modelo contable de nuestro estudio.

Y además todos los encuestados tributan IRAE de forma preceptiva, el hecho es que es este tributo el que estamos estudiando para la determinación de las diferencias temporarias.

En la práctica no todos los productores utilizan la NIC 12, dado que no le encuentran ningún beneficio en el uso de esta herramienta.

Pero si, encuentran que esta herramienta tienen muchos aspectos negativos en la práctica, tales como mayor tiempo dedicado a la elaboración de los Estados Contables, y en la interpretación, porque entienden de que existen problemas a la hora de interpretar de cómo hacer jugar los beneficios de los proyectos de inversión con el impuesto diferido.

Entonces, como opinión general de la aplicación de la NIC 12, difiere bastante entre uno y otros. Algunos la consideran que es útil pero de difícil aplicación práctica, porque consideran que la documentación con la que cuentan los productores agropecuarios no es confiable dado que no son muy ordenados en juntar todo lo necesario para su confiabilidad.

Sin embargo, otros de los encuestados, considera que a nivel contable no tiene mucha utilidad, pero si a nivel fiscal, dado que la herramienta de impuesto diferido acompañan los criterios utilizados en otros países.

Y finalmente, existe otra opinión la cual consiste que, entiende que es una herramienta valida cuando se valúan los activos al VR, pero que en los sistemas donde la valuación al costo convive con el VR es totalmente distorsivo. En lo que respecta a los activos biológicos, dice que no existe distorsión alguna, pero en cambio en las propiedades, planta y equipo las diferencias son muy importantes y que ni hablar cuando son inmuebles rurales.

Pasando al tema de la valuación según la NIC 41, solo uno de los encuestados la contempla, otro la aplica en parte, dado que en los productos agrícolas la considera, pero no en los semovientes, dado que los semovientes lo valúa a valor de mercado.

Y existe otro que no aplica la NIC 41, dado que en los productos agrícolas no contempla la deducción de los costos estimados en el punto de venta. Y en lo que refiere a los semovientes aplica valor de reposición.

Y por último, en lo referente a los beneficios fiscales, los encuestados cuentan mayoritariamente con los beneficios que brinda la Ley de inversiones, salvo un caso particular que además de éste beneficio, cuenta con otra exoneración por el tema de la preservación de bosques naturales.

### CONCLUSIÓN

La conclusiones a la que se llegó, consiste en que, en realidad, si bien, el impuesto diferido otorga una información más precisa de cuando se origina los impuestos de una entidad, o sea, con esta herramienta se sabe exactamente cuando se originó la obligación de pagar o el crédito por impuestos, esto es, el cumplimiento del principio básico contable, que es el principio de lo devengado.

En realidad, en la práctica, cuando es utilizada esta herramienta, no se le da la importancia que se debería, dado que puede darnos a nivel contable información útil para la toma de decisiones.

Es más, en la práctica la consideran perjudicial, por el tiempo adicional que hay que emplear para su cálculo y que no brinda mayor información sustancial, y no sólo eso sino que el cálculo de los impuestos diferidos distorsionan la interpretación en los balances respecto a los beneficios de las inversiones, según los encuestados, tema que no debería ser así, porque con éste sistema podemos identificar posibles créditos y/o obligaciones de los próximos ejercicios económicos.

Otra distorsión que se detectó es que cuando el sistema contable, valúa algunos bienes por el costo y otros por el valor razonable, se generan distorsiones sustanciales, dado que los bienes que son valuados por el costo, la normativa fiscal le da un tratamiento totalmente diferente al contable, lo que puede generar diferencias importantes. Tal es el caso de las propiedades, planta y equipo, que a

medida que pasa su vida útil se genera mayor diferencia en cuanto a su valor, tanto a nivel contable como fiscal.

Por otro lado, no encuentran un beneficio tangible, sólo considera que en realidad sólo acompaña a la normativa de otros países, pero no dan la importancia al tema de la comparabilidad de los Estados Contables en todo el mundo, la cuál es la tendencia actual. Dado que los organismos reguladores pretenden uniformizar las NCA para que los balances en diferentes países sean confeccionados con la misma normativa, para así permitir a los usuarios de la información contable de cualquier parte del mundo, tener una correcta y precisa información uniformizada, con la comprensión adecuada, por el motivo que conocen bien a las normas.

Entonces, existe una separación de lo que es el cálculo del impuesto diferido en la teoría con la práctica, ya que, la consideran útil siempre y cuando quede en la teoría, no existe interés alguno de llevarlo a la práctica.

Los que lo calculan solo lo hacen a los efectos del cumplimiento de las normas y no por entender que pueden llegar a obtener una información que sea más relevante que el tiempo empleado para su cálculo.

Otro aspecto a destacar es que con la aplicación de la NIC 41, también existen distorsiones.

En general con los productos agrícolas la distorsión es mínima en lo que respecta a la valuación, pero existen algunas empresas que no toman en cuenta el cambio

de criterio que se debe realizar cuando se cosecha a los productos, o sea, el pasaje de la NIC 41 a la NIC 2.

En lo que respecta a los semovientes, aplican criterios de valuación que no son los que las NICs permiten, tampoco se vio reflejado que separen a los que son considerados Bienes de Cambio, con los que son Bienes de Uso.

Tanto si es Bien de Cambio como si es Bien de Uso aplican el mismo criterio.

El hecho es que debería emplearse más esta herramienta en la práctica profesional, no solamente por el simple cumplimiento de la NIC 12, sino porque mediante este instrumento podemos identificar las causales de créditos y/o obligaciones futuras del impuesto.

La cuál nos permitirá de antemano saber la tendencia del monto de impuestos futuros, siempre y cuando no cambien las normas tributarias.

También, sería interesante que no nos quedáramos únicamente en el uso de ésta herramienta, sino que tratáramos de estudiar más al respecto de cómo mejorarla para así despertar el interés de los usuarios, y de que estos la empleen con el fin de usarla, y no solamente por obligación.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- Amat O, y Perramon, P, Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF, Barcelona, 2005, Gestión 2000.
- Amexis, R, Impuesto a la Renta Diferido NIC 12, octubre 2007, Montevideo, Uruguay, Taller Gráfico Ltda.
- Eco, U, “Cómo se hace una tesis”, Técnicas y procedimientos de estudio, investigación y escritura, versión castellana de Lucia Baranda y Alberto Clavería Ibáñez.
- Fernández, E, “La evolución económica y social del sector agropecuario”.
- González Amilivia, G, “La reforma del sistema tributario uruguayo desde la perspectiva de la eficiencia y la equidad” notas para los cursos de Economía y Finanzas Publicas, Cátedra de Economía y Finanzas Públicas, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración.. Versión preliminar 2007. [www.ccee.edu.uy](http://www.ccee.edu.uy)
- Newton, F, Contabilidad Superior, 6ª edición, 2000, La Ley, Argentina,
- Pronunciamiento N° 10 del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores de Uruguay, [www.ccea.com.uy](http://www.ccea.com.uy)
- Rosendorff, A, Contabilidad General, tomo teórico, 2007, Uruguay.
- Valdés Costa, R, Curso de Derecho Tributario, 3ª edición, 2001, Bogotá, Colombia editorial Temis S.A.
- Yori, M, Bruzzone, L, 2ª jornadas tributarias, Precios de Transferencias-Hipótesis de vinculación, 8 y 9 de diciembre de 2009.

### **Normativa:**

- Decreto-Ley N° 14.178 “Ley de promoción Industrial” de 28 de marzo de 1974.
- Decreto N° 103/991 del 27 de febrero de 1991
- Decreto N° 15/996.
- Ley N° 16.906 “Interés Nacional, Promoción y Protección” de 7 de enero de 1998.

- Decreto N° 59/998 del 4 de marzo de 1998.
- Decreto N° 90/005.
- Titulo 4 del Texto Ordenado del 1996, actualizado por la Ley 18.083 del 27 de diciembre del 2006
- Decreto N° 150/007 del 26 de abril del 2007
- Decreto N° 266/007.
- Decreto N° 455/007 del 26 de noviembre de 2007.
- Decreto N° 443/008 del 17 de septiembre de 2008.
- Decreto N° 56/009, 26 de enero de 2009
- Decreto N° 99/009
- Decreto N° 135/009.
- Decreto N° 146/009.
- Decreto N° 283/009.
- Decreto N° 392/009 del 24 de agosto de 2009
- Decreto N° 65/010
- SIC 21
- SIC 25
- Ley 16.060
- Ley N° 17.243
- Código Tributario.
- Título 1
- Título 9
- NIC 1 a 41.

**Páginas Web:**

- Diccionario de la Real Academia Española, 22º edición, [www.rae.es](http://www.rae.es).
- <http://www.iasplus.com/standard/ias41.htm>
- [www.agrointegral.com.uy](http://www.agrointegral.com.uy)
- [www.agrouruguay.com.uy](http://www.agrouruguay.com.uy)
- [www.ain.gub.uy](http://www.ain.gub.uy)
- [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)
- [www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy)

- [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)
- Yourdictionary.com, [www.yordictionary.com](http://www.yordictionary.com).

## ABREVIATURAS

AFAP: Administradoras de Fondos de Ahorro Previsional

AIN: Auditoría Interna de la Nación

BCU: Banco Central del Uruguay

COMAP: Comisión de Aplicaciones de la Ley de Inversiones

CRT: Comisión Reguladora

DGI: Dirección Nacional Impositiva

FASB: Financial Accounting Standards Board

GIE: Grupo de Interés Económico

IASB: International Accounting Standards Board

IASC: International Accounting Standards Committee

IMEBA: Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios

INIA: Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria

IP: Impuesto al Patrimonio

IPPN: Índice de Precio de Productos Nacionales

IRA: Impuesto

IRAE: Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas

IRIC: Impuesto a la Renta de Industria y Comercio

IRPF: Impuesto a la Renta a Personas Físicas

IVA: Impuesto al Valor Agregado

LATU: Laboratorio Tecnológico del Uruguay

m/e: Moneda Extranjera

MEF: Ministerio de Economía y Finanzas

MGAP: Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca

NCA: Normas Contables Adecuadas

NF: Normas Fiscales

NIC: Norma Internacional de Contabilidad

NIIF: Norma Internacional de Información Financiera

S.A.: Sociedades Anónimas

SFAS: Statement on Financial Accounting Standard

TC: Tipo de Cambio

UI: Unidades Indexadas

VNR: Valor Neto de Realización

VR: Valor Razonable

VRN: Valor Razonable Neto