

# MARCO NORMATIVO PARA LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS DESDE URUGUAY



Asociación Latinoamericana de  
Exportadores de Servicios



Uruguay XXI/  
PROMOCIÓN DE INVERSIONES,  
EXPORTACIONES E IMAGEN PAÍS



## **Créditos**

---

Este informe es producto de la colaboración entre el Instituto UruguayXXI, PwC Uruguay y la Asociación Latinoamericana de Exportadores de Servicios (ALES).

En particular se agradece el esfuerzo realizado por la Ec. Mariana Ferreira, Gerente de Inteligencia Competitiva de UruguayXXI, Cra. María Noel Vidal de PwC Uruguay, y Javier da Silveira como consultor en la investigación realizada. La coordinación general estuvo a cargo de Javier Peña Capobianco, Secretario General de ALES.

## Índice

---

Créditos.....	1
Índice.....	2
Acrónimos.....	4
Marco normativo para las exportaciones de servicios.....	5
<i>Procedimiento para exportar servicios</i> .....	5
Aspectos fiscales en la exportación de servicios.....	6
<i>Tratamiento para el IVA</i> .....	6
IVA en la exportación de servicios.....	7
IVA Compras.....	9
Tratamiento en el IVA según modos de prestación de servicios del GATS.....	10
<i>Impuestos Sobre la Renta (ISR) en la exportación de servicios</i> .....	11
Regímenes sectoriales específicos:.....	14
Software (soportes lógicos).....	14
Centro de servicios compartidos:.....	15
Trading.....	16
Intermediación financiera externa.....	17
Holding.....	17
Zonas francas.....	19
Convenios para evitar la Doble Imposición y Acuerdos de Intercambio de Información tributaria.....	20
Marco normativo para las importaciones de servicios.....	22
IVA en la importación de servicios.....	22
Impuesto Sobre la Renta en la importación de servicios.....	22
Glosario.....	24



## Acrónimos

---

<b>Acrónimo</b>	<b>Significado</b>
<b>AGCS / GATT</b>	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
<b>AI</b>	Acuerdos sobre intercambio de información tributaria
<b>BONT</b>	Baja ó Nula Tributación
<b>BPS</b>	Banco de Previsión Social
<b>CDI</b>	Convenio para evitar la doble imposición
<b>CIU</b>	Clasificación Industrial Internacional Uniforme
<b>DGI</b>	Dirección General Impositiva
<b>EP</b>	Establecimiento Permanente
<b>IP</b>	Impuesto al Patrimonio
<b>IRAE</b>	Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas
<b>IRNR</b>	Impuesto a las Rentas de los No Residentes
<b>IRPF</b>	Impuesto a la Renta de las Personas Físicas
<b>ISR</b>	Impuesto Sobre la Renta
<b>IVA</b>	Impuesto al Valor Agregado
<b>OCDE</b>	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
<b>SA</b>	Sociedad Anónima
<b>SAS</b>	Sociedad por Acciones Simplificadas
<b>SRL</b>	Sociedad de Responsabilidad Limitada
<b>USD</b>	Dólar de los Estados Unidos de América
<b>UYU</b>	Peso uruguayo
<b>ZF</b>	Zona Franca

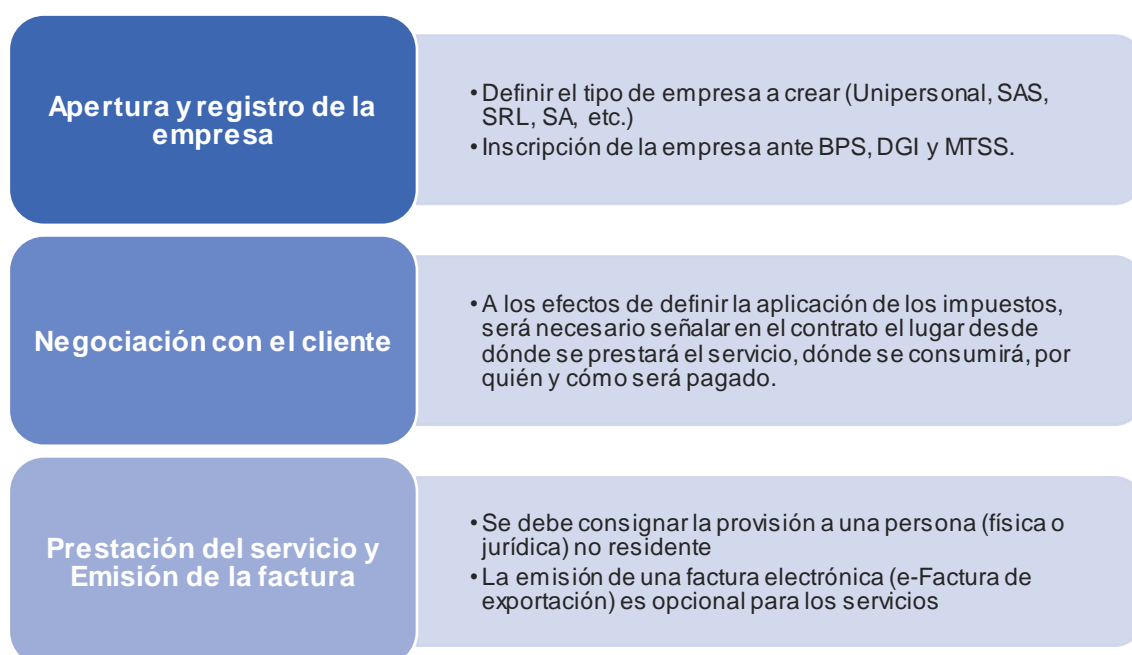
## Marco normativo para las exportaciones de servicios

---

### *Procedimiento para exportar servicios*

Para exportar servicios desde Uruguay se debe, en primer lugar, constituir una empresa bajo alguna de las modalidades jurídicas permitidas (unipersonal, SAS, SRL, SA, etc.) Luego, se deberá inscribir la empresa ante BPS, DGI y el MTSS.

Cuando se efectúe la prestación del servicio, se deberá emitir la factura correspondiente, consignando que la transacción se efectuó a una persona (física o jurídica) no residente. En el caso de las exportaciones de servicios, no es preceptiva la necesidad de emitir una factura electrónica (e-Factura de exportación)<sup>1</sup>.



---

<sup>1</sup> Art. 1, literal i de la Resolución DGI N.º 798/2012: "El uso de este documento tendrá carácter opcional cuando se documenten exportaciones de servicios".

## Aspectos fiscales en la exportación de servicios

---

### ***Tratamiento para el IVA***

El IVA grava la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la introducción definitiva de bienes al país, y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles.

La tasa general del IVA es del 22%. También existe una tasa reducida del 10% que aplica a algunos productos específicos como comestibles de primera necesidad, medicamentos y servicios de hotelería, entre otros.

Por último, existe una última categoría que refiere a aquellos servicios que se encuentran exonerados del pago del IVA, como lo son las operaciones de intermediación financiera<sup>2</sup>, seguros y reaseguros que cubran contra los riesgos de incendio y climáticos ciertos bienes, servicios aéreos de aplicación de productos químicos, siembra y fertilización, destinados a la agricultura<sup>3</sup>, los juegos de azar, la distribución de películas cinematográficas para la exhibición en salas de cine, entre otros.

Son sujetos pasivos del IVA, entre otros, quienes realicen actos gravados por este impuesto en el ejercicio de las actividades comprendidas en el IRAE.

En lo que refiere a la territorialidad del impuesto, la ley del IVA<sup>4</sup> dispone que este impuesto grava las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional con independencia del lugar en que se haya celebrado el contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones.

El IVA en Uruguay es liquidado sobre la base de un sistema de débito/crédito, por el cual al impuesto incluido en las ventas de bienes y servicios gravados corresponde deducir el IVA incluido en las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios que directa o indirectamente integren el costo de los bienes y servicios gravados.

---

<sup>2</sup> A tales efectos, se remite al Decreto Ley N.º 15.332 que define a la intermediación financiera como "la realización habitual y profesional de operaciones de intermediación o mediación entre la oferta y la demanda de títulos valores, dinero o metales preciosos".

<sup>3</sup> Realizados por empresas registradas en las autoridades competentes.

<sup>4</sup> Artículo 5 del Título 10 del Texto Ordenado de Derecho Tributario (TO) 1996.

## Tasas del IVA



**IVA 22%**  
Régimen General



**IVA 10%**  
Servicios de alojamiento  
prestados por hoteles,  
servicios de salud,  
ventas de paquetes turísticos  
efectuados por agencias o  
mayoristas,  
transporte terrestre de  
pasajeros, etc.



**IVA Exento**  
Operaciones bancarias,  
juegos de azar, servicios de  
aeroaplicación de productos  
químicos, seguros y  
reaseguros, etc.

### *IVA en la exportación de servicios*

A los efectos de determinar la aplicación del IVA, la legislación uruguaya aporta una definición de servicio, entendiendo por este a: “*toda prestación a título oneroso que, sin constituir enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho que constituya la causa de la contraprestación*”<sup>5</sup>.

Además, la misma norma ejemplifica, mediante un listado no taxativo, algunos servicios, como ser “arrendamientos de cosas, de servicios y de obras sin entrega de materiales, las concesiones de uso de bienes inmateriales, como las marcas y patentes, los seguros y reaseguros, los transportes, los préstamos y financiaciones<sup>6</sup>, las fianzas y las garantías, la actividad de intermediación como la que realizan los comisionistas, los agentes auxiliares de comercio, los Bancos y los mandatarios en general”.

El Poder Ejecutivo, en ejercicio de la facultad conferida por la Ley, definió las operaciones a ser tratadas como “exportación de servicios” en el art. 34 del Decreto No. 220/998, reglamentario del IVA.

Así, el Decreto N.º 220/998 establece de manera taxativa aquellos servicios que son considerados como de exportación. Se trata de un gran número de hipótesis, en donde se incluyen entre otros: transmisión al exterior de material televisivo producido en el país, apoyo logístico a producciones cinematográficas y televisivas, servicios prestados para el diseño, desarrollo o implementación de soportes lógicos específicos, telefonía y telecomunicaciones, servicios de hospedaje prestados por hoteles a personas no

<sup>5</sup> Art. 2 Lit B del Título 10 del TO (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996).

<sup>6</sup> Comprende los intereses derivados del incumplimiento del plazo pactado



residentes, servicios publicitarios prestados por agencias de publicidad a clientes del exterior, servicios de provisión de plataformas de hardware, *software* y similares; investigación de mercado; diseño, desarrollo e implementación de contenidos digitales; procesamiento de datos; servicios de asesoramiento, entre otros.

Para algunas categorías específicas de servicios, la referida norma plantea algunos requisitos para su reconocimiento como “de exportación”. Por lo que se deberá analizar caso a caso, el tipo de servicio que se prestará para conocer las condiciones a cumplir según la normativa de IVA.

A continuación, se detallan algunos ejemplos: los **servicios publicitarios** requieren que sean *prestados a clientes del exterior, y cuyo material sea utilizado exclusivamente en el extranjero*; los **servicios de investigación de mercado** exigen su desarrollo en el territorio nacional, además de su aprovechamiento exclusivamente en el exterior; los **servicios de apoyo logísticos a producciones cinematográficas y televisivas** del exterior, que no actúen en el país a través de un establecimiento permanente y que los servicios sean aprovechados exclusivamente en el extranjero; servicios como los de **alojamiento en hoteles**, se exige tan solo que sean prestados a personas no residentes en el país; **servicios de provisión de plataformas de hardware, software y los de tránsito de datos y conectividad de redes de telecomunicaciones**, se exige que sean prestados a entidades no residentes en el país y, además, que el aprovechamiento del mismo sea en el exterior.

A su vez, algunas actividades exigen la realización de trámites adicionales ante distintos organismos nacionales, como los servicios de organización de eventos deportivos, que requieren ser declarados como “de interés deportivo” por parte de la Secretaría Nacional del Deporte. Una situación similar se da en el caso de servicios de organización de eventos internacionales en salas de convenciones, que necesita, para su reconocimiento como exportación, de una declaración como “de interés turístico”; además, este último supuesto presenta una exigencia adicional: la sala de convenciones debe estar registrada ante el Ministerio de Turismo, etc.

En conclusión, están gravadas a tasa cero<sup>7</sup>, las exportaciones de aquellos servicios que determine el Poder Ejecutivo. Lo que implica el no pago de IVA en ocasión de las ventas de servicios exportados y la devolución al exportador del impuesto aplicado a los bienes y servicios que integren el costo de los servicios exportados.

---

<sup>7</sup> El artículo 34, Decreto No. 220/998, enumera de un modo taxativo una lista de servicios que merecen el tratamiento de exportaciones a efectos del IVA, sin posibilidades de extensión de dicho tratamiento a otro tipo de operaciones no previstas en la reglamentación.

## Algunos requisitos para considerar a un servicio específico como exportación



Servicios prestados desde el territorio uruguayo



Destinados al exterior / Aprovechamiento en el exterior



Destinados a personas (físicas o jurídicas) no residentes en Uruguay



Destinatarios no actúan en el país a través de un establecimiento permanente



Declaración por parte del Estado, como de "interés deportivo" o de "interés turístico"

Nota: no todos los requisitos están presentes para todos los tipos de servicios a los que se refiere la norma.

### *IVA Compras*

Las empresas uruguayas que desarrollen actividades consideradas como exportación pueden descontar el IVA pagado en los bienes y servicios adquiridos como insumos. Así, podrán acreditar contra el IVA a pagar por sus ventas en el mercado doméstico, el IVA compras asociado a la exportación.

En el caso de aquellas empresas que solo se dediquen a las exportaciones y no tengan IVA ventas vinculado a transacciones de índole doméstica, podrán solicitar el IVA compras por medio de certificados de créditos<sup>8</sup>. Estos les permiten a los exportadores tanto su utilización para el pago de otros impuestos como para el pago de sus proveedores, mediante el endoso de los certificados<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Los certificados de créditos pueden solicitarse a la Autoridad Tributaria de manera mensual y son emitidos, por lo general, dentro de un plazo máximo de dos meses desde su requerimiento, de forma electrónica.

<sup>9</sup> Art. 49 del Decreto N.º 220/998.

### *Tratamiento en el IVA según modos de prestación de servicios del GATS*

En virtud de lo antes descrito, la amplia mayoría de las exportaciones de servicios realizadas bajo el modo 1 (comercio transfronterizo) no deberán cargar el IVA en sus facturas.

Entretanto, los servicios brindados bajo el modo 2 (consumo en el extranjero) no estarán afectos a IVA siempre que: (i) se alinee con un supuesto previsto en el Decreto N.º 220/998, como, por ejemplo, los servicios de hospedaje brindados por hoteles a no residentes, o; (ii) se trate de una actividad exenta a nivel interno, como las operaciones bancarias.

Por su parte, los servicios que sean exportados a través del modo 3 (presencia comercial), se ajustarán a la tributación del país del cliente, y no se verán afectados con IVA en Uruguay, en la medida que la presentación del servicio es fuera de Uruguay.

Por último, aquellas actividades que se comercializan por medio del modo 4 (consumo en el extranjero) no se verán gravadas con IVA, en función del Principio de Territorialidad que rige a este impuesto.

#### **Afectación del IVA por modos de exportación de prestación**

<b>Modo</b>	<b>Consideraciones</b>
<b>Comercio transfronterizo (modo 1)</b>	Se facturan sin IVA, siempre que se encuadren en alguno de los supuestos contemplados por el art. 34 del Decreto N.º 220/98
<b>Consumo en el extranjero (modo 2)</b>	Se facturan sin IVA, siempre que se trate de una actividad comprendida en el art. 34 del Decreto N.º 220/998 o que sea una actividad no gravada en el mercado interno
<b>Presencia comercial (modo 3)</b>	Aplica la normativa del país del cliente
<b>Movimiento de personas físicas (modo 4)</b>	No se encuentran gravados por IVA, ya que no son prestados desde el territorio uruguayo

## ***Impuestos Sobre la Renta (ISR) en la exportación de servicios***

A la hora de hablar de imposición sobre la renta asociada a las exportaciones de servicios en Uruguay, se debe referir a dos grandes tributos, según graven a las personas físicas (IRPF) o jurídicas (IRAE).

Cabe destacar que Uruguay consagra un sistema territorial, por el cual solo son gravables las rentas de fuente uruguaya, o sea, aquellas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derecho utilizados económicamente en el país<sup>10 11</sup>, con ciertas excepciones.

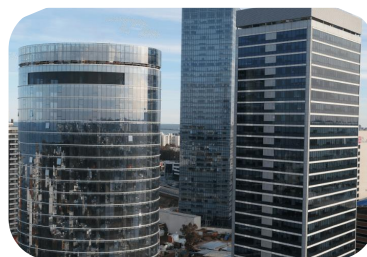
Tanto el IRAE como el IRPF se liquidan y pagan de forma anual. Sus contribuyentes deben efectuar pagos a cuenta del impuesto (denominados “anticipos”) en forma mensual y pagar el saldo del impuesto al momento de presentar la declaración jurada anual.

### **Montos del ISR**



**Personas físicas (IRPF)**

Entre 0% y 36%



**Personas jurídicas (IRAE)**

25%

*El IRPF* es un impuesto personal y directo que grava las rentas obtenidas por personas físicas residentes en Uruguay. A tales efectos, se consideran residentes fiscales a aquellas personas que: (i) permanezcan en el territorio nacional más de 183 días durante el año civil; (ii) radiquen en el país el núcleo principal de sus actividades, y/o; (iii) tengan en el país el centro de sus intereses vitales o económicos.

El impuesto se aplica bajo un sistema dual que distingue las rentas derivadas del factor productivo capital (gravadas a tasas que van del 7% al 12%) y las derivadas del factor productivo trabajo (gravadas a tasas progresivas que van hasta el 36%).

<sup>10</sup> Art. 3 del Título 7 del TO (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996).

<sup>11</sup> Art. 7 del Título 4 del TO (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996).

### Escalas y alícuotas aplicables de IRPF (2023)

Desde	Hasta	Tasa
UYU 0	UYU 475.440 / USD 11.900	0%
UYU 475.440 / USD 11.900	UYU 679.200 / USD 17.000	10%
UYU 679.200 / USD 17.000	UYU 1.018.800 / USD 25.470	15%
UYU 1.018.800 / USD 25.470	UYU 2.037.600 / USD 51.000	24%
UYU 2.037.600 / USD 51.000	UYU 3.396.000 / USD 84.900	25%
UYU 3.396.000 / USD 84.900	UYU 5.094.000 / USD 127.350	27%
UYU 5.094.000 / USD 127.350	UYU 7.810.800 / USD 195.270	31%
UYU 7.810.800 / USD 195.270	En adelante	36%

Datos en base anual y Tipo de cambio utilizado \$40.

Cabe destacar que, aún tratándose de personas físicas, en tanto realicen actividades que combinan capital y trabajo, u obtengan rentas de trabajo fuera de la relación de dependencia y en este caso superen el límite de ingresos fijado por el Poder Ejecutivo<sup>12</sup> deberán tributar obligatoriamente el IRAE. Para el resto de las rentas obtenidas será opcional tributar IRAE o IRPF, (quedan exceptuadas de dicha opción las rentas obtenidas por la realización de trabajo en relación de dependencia, Dividendos y utilidades de entidades residentes, y Rendimientos de capital mobiliario de entidades no residentes).

*El IRAE* grava a una tasa del 25% las rentas de fuente uruguaya provenientes de actividades económicas de cualquier naturaleza obtenidas por, entre otras, las sociedades comerciales reguladas por la Ley No. 16.060 de Sociedades Comerciales. En consecuencia, toda sociedad comercial uruguaya y los establecimientos permanentes de entidades no residentes en Uruguay deben tributar este impuesto sobre todas sus rentas de fuente uruguaya con independencia del factor que las genere.

Se considera 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. Por tanto, no se encuentran gravadas por el IRAE, entre otras, aquellas rentas generadas enteramente en el exterior.

<sup>12</sup> 4.000.000 UI, aprox., USD 560.000 anuales.

Sin perjuicio de esta definición de fuente, el 1 de enero del 2011 entró en vigencia la Ley de Presupuesto Nacional<sup>13</sup> (LPN) estableciendo, entre otras disposiciones tributarias, modificaciones al aspecto espacial del hecho generador de IRAE. En este sentido, se extiende el principio de la fuente, considerando asimismo de fuente uruguaya a las rentas obtenidas por servicios de carácter técnico prestados fuera de la relación de dependencia, desde el exterior, en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en el IRAE, a contribuyentes de este impuesto, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.

A su vez el pasado 16 de noviembre del 2022 se aprobó la ley N°20.095 que introduce nuevas disposiciones en sede del IRAE a efectos de dar cumplimiento al compromiso asumido con la Unión Europea (UE), ajustando ciertos aspectos del referido impuesto que podían ser considerados potencialmente perjudiciales por fomentar la competencia fiscal desleal, entre las disposiciones incluidas en dicha ley, se extiende el principio de la fuente en el marco del IRAE para **rentas pasivas**, aunque sean generadas en el exterior, en tanto sean obtenidas por Grupos Multinacionales (GMN) que no reúnan ciertas características. Dicha normativa es aplicable a ejercicios fiscales iniciados a partir del 1/1/2023.

En cuanto a la deducibilidad de gastos, la normativa en esta materia<sup>14</sup> establece, a efectos de la determinación de la renta neta (monto imponible del impuesto), la deducción de los gastos devengados en el ejercicio, necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, debidamente documentados. En atención a ello, aquellos gastos que corresponden a la obtención de rentas no gravadas (como lo son las rentas de fuente extranjera), no son deducibles a efectos del IRAE.

Adicionalmente, solo podrán deducirse aquellos gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas, ya sea por el sistema tributario uruguayo o por una imposición efectiva a la renta en el exterior. Esta deducción estará limitada cuando el gasto esté sujeto a una tributación inferior al 25% (tasa del IRAE), deduciendo en tal caso el monto que surja de aplicar al gasto el cociente entre la tasa aplicable al mismo y el 25%.

Por ende, cuando a un exportador de servicios uruguayo, se le retiene en el país de destino ISR por la prestación de ese servicio, este podrá descontarlo como gasto de su liquidación anual del ISR hasta el límite de 25% que corresponde a nivel local.

---

<sup>13</sup> Ley No. 18.719 de 27/12/2010 y publicada el 5/01/2011.

<sup>14</sup> Título 4, TO 1996, con la redacción dada por la Ley de Reforma Tributaria No. 18.083, promulgada el 27/12/2006 y publicada el 18/01/2007.

## Tratamiento en el IRAE según modos de prestación de servicios del GATS

<b>Modo</b>	<b>Tratamiento</b>
<b>Modo 1</b>	Los servicios están sujetos a ISR puesto que son prestados desde el ámbito territorial del tributo (se exceptúan los regímenes especiales).
<b>Modo 2</b>	Aplica ISR, ya que los servicios son prestados al cliente extranjero dentro del ámbito territorial del impuesto uruguayo.
<b>Modo 3</b>	Tratándose de empresas que actúan mediante filiales, prestando sus servicios directamente en el país del cliente, no se hayan dentro del ámbito territorial del ISR uruguayo y no aplicará este impuesto. Podrán recaer sobre esas rentas imposición en función de la legislación fiscal del país de destino, pero no se generará doble tributación.
<b>Modo 4</b>	En virtud del Principio de Territorialidad, al tratarse de servicios prestados fuera del ámbito espacial del impuesto, no se aplicará el ISR uruguayo y no se generará doble tributación, excepto que se trate, en el caso del IRAE, de un servicio de publicidad y propaganda, o técnico prestado fuera de una relación de dependencia.

Fuente: elaboración propia.

### **Regímenes sectoriales específicos:**

#### ***Software (soportes lógicos)***

Las rentas derivadas de la actividad de producción de soportes lógicos y de los servicios vinculados a los mismos, se encuentran exoneradas de IRAE, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Los activos resultantes de las actividades de investigación y desarrollo en estas áreas estén amparados por la normativa de protección y registro de propiedad intelectual.
2. Los servicios se realicen al menos de forma parcial en el país. Si el servicio fuera prestado de forma parcial en el país, la exoneración será determinada por la aplicación de un cociente en función de los gastos y los costos directos incurridos en el país o en el exterior para la prestación de estos servicios. En el numerador se considerarán los gastos y costos directos incurridos por el desarrollador y los servicios con partes no vinculadas (residentes o no residentes), o con partes vinculadas residentes incrementado en un 30%, mientras que en el denominador se considerarán los gastos

y costos directos totales para desarrollar cada activo y los gastos y costos por la concesión de uso o adquisición de derechos de propiedad intelectual así como también los servicios contratados con partes vinculadas no residentes. Las rentas por actividades desarrolladas en territorio nacional estarán exoneradas en su totalidad. A tales efectos, se considerará que el sujeto pasivo desarrolla sus actividades en territorio nacional cuando el monto de los gastos y costos directos incurridos en el país para la prestación de dichos servicios sea superior al 50% del monto de los gastos y costos directos totales, incurridos en el ejercicio para la prestación de los mismos y que se emplee a tiempo completo, recursos humanos acorde a los servicios prestados (calificados y remunerados adecuadamente)<sup>15</sup>.

### ***Centro de servicios compartidos:***

En diciembre de 2017, el gobierno uruguayo aprobó el Decreto N° 361/017 (modificativo del Decreto N° 251/014) por el que se armonizaron los regímenes de servicios compartidos del Uruguay con las normas internacionales de la OCDE. El Decreto N° 251/014 define como centro de servicios compartidos a aquellas entidades perteneciente a un grupo multinacional, cuya actividad exclusiva es la efectiva prestación a sus partes vinculadas, residentes o radicadas en al menos doce países, de alguno de los siguientes servicios: asesoramiento; procesamiento de datos; dirección o administración; logística y almacenamiento; administración financiera y soporte de operaciones de investigación y desarrollo.

En virtud del art. 2 del Decreto N° 251/014, los centros de servicios compartidos tendrán acceso a un conjunto de beneficios fiscales:

» Exoneración de IRAE (Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas) por cinco años fiscales al 90% de los ingresos generados por las actividades del CSC. Para esto, se deben crear al menos 150 nuevos puestos de trabajo calificado directamente, ocupando los uruguayos un 75% de dichos puestos de trabajo. La empresa también debe implementar un plan de capacitación con un gasto mínimo de U\$S 1.300.000.

» Exoneración de IRAE por cinco años fiscales al 70% de los ingresos de las actividades del CSC. Para acceder a este beneficio, las empresas deben crear al menos 100 puestos de trabajo de calificados directamente y el gasto en formación de capital humano debe superar los U\$S 650.000.

---

<sup>15</sup> Normativa: Título 4 del T.O. 1996, Decreto N° 150/007



» Exoneración del Impuesto al Patrimonio (IP) a los activos afectados en actividades de CSC, desde el año en que se realiza la solicitud y hasta el final del período de exención del IRAE. Los activos se considerarán gravados para el cálculo de los pasivos por la liquidación del impuesto al patrimonio (exoneración efectiva). Con el objetivo de promover las actividades de prestación de servicios globales en el interior del país, el Decreto N° 281/019 del 23 de setiembre de 2019 otorga los siguientes beneficios fiscales:

» Exoneración de IRAE: a las rentas originadas en las actividades promovidas, siempre que el resultado del siguiente cociente de cada ejercicio sea superior al 60%: gastos de remuneración por servicios personales en relación de dependencia / gastos de remuneración por servicios personales en relación de dependencia y fuera de ella. En tal caso, la exoneración ascenderá al 90% de las referidas rentas por los siguientes plazos: I) 5 años cuando se generen al menos 15 nuevos puestos de trabajo calificado directo al término de los dos primeros ejercicios; II) 8 años cuando se generen al menos 30 nuevos puestos de trabajo calificado directo al término de los primeros 3 ejercicios; y III) 10 años cuando se generen al menos 60 nuevos puestos de trabajo calificado directo al finalizar los primeros 4 ejercicios.

» Exoneración del IP (100%) aplicable a los activos involucrados en las actividades promovidas, a partir del ejercicio en que se presente la solicitud para quedar incluido en el régimen promovido y hasta la finalización del período de exoneración dispuesto para el IRAE.

Las empresas exportadoras de servicios pueden acceder a los beneficios mencionados si:

» Desarrollan su actividad fuera de un radio de 80 km respecto del centro de Montevideo;

» Generan al menos 15 nuevos puestos de trabajo calificado directos que desarrollen la actividad en relación de dependencia y en el lugar fijo referido anteriormente; al menos un 50% de estos empleos corresponde a personal uruguayo (pudiéndose autorizar reducciones provisionales);

» Prestan los servicios mencionados al menos a 5 entidades.

### ***Trading***

Se trata de actividades de intermediación realizadas en el territorio nacional correspondientes a 1) compraventa de mercaderías situadas en el exterior que no

tengan por origen ni destino el territorio nacional e 2) intermediación en la prestación de servicios, siempre que los mismos se presten y utilicen económicamente en el exterior.

Régimen fiscal:

IRAE: se establece un régimen específico opcional a efectos de la determinación de la renta neta fiscal gravada por IRAE. A la diferencia entre el precio de venta de los bienes (o servicios) y el precio de compra de los mismos, se le aplicará un 3% a efectos de determinar la renta ficta sobre la que se le aplicará la tasa del impuesto del 25%, lo que implica una tasa efectiva de 0,75%. En caso de que la empresa realizara otra actividad independiente al trading, aplicará el régimen general por dichas rentas y gastos asociados, por lo que al momento de realizar la liquidación de IRAE, deberán separarse las actividades de modo de aplicar el ficto del 3% a la operativa trading. Normativa: Resolución N° 51/997.

### ***Intermediación financiera externa***

Las empresas de intermediación financiera cuyo objeto exclusivo sea la realización de operaciones de intermediación entre la oferta y demanda de títulos valores, dinero o metales preciosos radicados en el exterior del país, estarán exoneradas de toda clase de obligación tributaria que recaiga sobre su actividad, las operaciones de su giro, su patrimonio o sus rentas. La exoneración no incluye las obligaciones por aportes a los organismos de seguridad social. Se considera incluida dentro de la exoneración de referencia, los tributos que gravan la constitución y aumentos de capital de dichas entidades financieras. Normativa: Capítulo 18, Título 3 del T.O. 1996.

### ***Holding***

Las entidades Holding son aquellas cuyo activo se encuentra constituido principalmente por participaciones en otras empresas. Se crean con el objetivo de invertir en otras empresas y ejercer su control, ya que generalmente es propietaria de la mayoría de las acciones o participaciones. Realizan fundamentalmente actividades de capital: otorgar préstamos, recibir pagos por dividendos, regalías, intereses, entre otros.

Régimen fiscal: dado que Uruguay se basa en el criterio de la fuente (se gravan las rentas de fuente uruguaya y los activos situados en Uruguay), las sociedades Holding uruguayas que realicen inversiones en empresas extranjeras, se verán beneficiadas por nuestro sistema tributario.

IRAE:

» Participación en sociedades uruguayas y del exterior: la renta derivada de la tenencia y las distribuciones de dividendos no se encuentran gravadas por IRAE.

» Transferencia de acciones/participaciones: el tratamiento a efectos de IRAE dependerá del lugar de constitución de la entidad emisora de los títulos patrimoniales:

1. Empresa uruguaya: resultado derivado de la venta gravado por IRAE a la tasa del 25%, excepto que sean acciones que coticen en bolsa de valores, las cuales estarán exentas de IRAE.

2. Empresa extranjera ubicada en un país que no es considerado de Baja o Nula Tributación (BONT9): resultado derivado de la venta no gravado por IRAE.

3. Empresa extranjera ubicada en un país considerado BONT: resultado derivado de la venta se encontrará gravado por IRAE a la tasa del 25% cuando más del 50% del activo de la empresa extranjera se integre, directa o indirectamente, por bienes situados en Uruguay<sup>16</sup>.

IP: No se encuentran alcanzadas por el impuesto, la tenencia de acciones de empresas locales y extranjeras.

IRPF/IRNR por la distribución de dividendos:

» Dividendos distribuidos por la Holding derivados de rentas gravadas por IRAE a personas físicas residentes o no residentes: la Holding deberá retener IRPF o IRNR a la tasa del 7% teniendo en cuenta el importe menor que surja de comparar la renta neta fiscal gravada por IRAE y el resultado contable a distribuir. Asimismo, corresponderá retener por dividendos fictos a la tasa del 7%, en caso de que el contribuyente de IRAE posea resultados acumulados mayor a tres ejercicios. Estas retenciones podrán ser menores en caso de existir un Convenio para Evitar la Doble Imposición que sea aplicable.

---

<sup>16</sup> Las entidades BONT según Resolución de DGI N° 2.440/020 vigente a partir del 1° de enero de 2021 son las siguientes: Angola, Antigua y Barbuda, Ascensión, Brunei, Commonwealth de Dominica, Guam, Guayana, Honduras, Isla de Cocos, Isla de Navidad, Isla de Santa Elena, Isla Norfolk, Islas del Pacífico, Islas Fiji, Islas Maldivas, Islas Malvinas, Islas Palau, Islas Solomón, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Jamaica, Jordania, Kiribati, Labuan, Liberia, Niue, Polinesia Francesa, Puerto Rico, Reino de Tonga, República de Yemen, San Martín, San Pedro y Miquelón, Sultanato de Omán, Svalbard, Swazilandia, Tokelau, Tristán de Acuña, Tuvalu, Yibuti.

» Dividendos distribuidos por la Holding derivados de rentas gravadas por IRAE a otra empresa contribuyente de IRAE: no corresponderá retener.

» Dividendos distribuidos por la Holding derivados de rentas no gravadas por IRAE: no corresponderá retener<sup>17</sup>.

### **Zonas francas**

El Estado uruguayo ha declarado de interés nacional la promoción y desarrollo de las Zonas Francas (ZZFF) con el fin de alcanzar una serie de objetivos económico-sociales tales como la generación de empleo, impulsar actividades de alto contenido tecnológico, promover la descentralización y desarrollar el comercio internacional, lo cual se materializa a través de un régimen tributario preferencial con amplias exoneraciones. Las ZZFF son áreas del territorio nacional designadas por el Poder Ejecutivo, donde se podrán realizar todo tipo de actividades industriales, comerciales y de servicios, siendo el órgano de control la Dirección Nacional de Zonas Francas. Actualmente existen doce ZZFF en el país distribuidas en las ciudades de Canelones, Colonia, Colonia Suiza, Florida, Fray Bentos, Libertad, Montevideo, Nueva Helvecia, Nueva Palmira, Punta Pereira y Rivera.

Exoneraciones: En términos generales, los usuarios de ZF gozan de una exoneración de tributos nacionales total, a excepción de las Contribuciones Especiales a la Seguridad Social. Con lo cual, estarán exonerados por ejemplo de IRAE, IP, ICOSA, IVA, IMESI e incluso las distribuciones pagadas a sus socios o accionistas estarán exentas de IRPF o IRNR respectivamente (en tanto todas sus actividades se hallaren exoneradas de IRAE).

En particular, se prevé que la exoneración de las rentas provenientes de la explotación de derechos de propiedad intelectual y otros bienes intangibles de similar naturaleza será aplicable siempre que dichos activos se encuentren amparados y registrados bajo la ley uruguaya (Leyes N°9.739 y N°17.164). Dicha exoneración podrá ser total, parcial o nula, en función de la relación que guarden los gastos o costos directos, a excepción de los contratados con entidades vinculadas del exterior, incrementados en un 30%, sobre los gastos y costos directos totales, incurridos para desarrollarlos.

---

<sup>17</sup> Normativa: Título 4 del T.O. 1996, Título 7 del T.O. 1996, Título 8 del T.O. 1996, Título 14 del T.O. 1996

Tributación del personal extranjero en ZF: El personal extranjero de ZF podrá optar por tributar IRNR en lugar de IRPF en la medida que se cumplan las siguientes condiciones:

- » Se trate de nacionales extranjeros.
- » Ejercen la opción de no ampararse en el sistema de seguridad social uruguayo.
- » Por las rentas de trabajo como personal de ZF. Esto puede significar un ahorro para la persona en la medida que el IRNR grava las rentas a una tasa proporcional del 12% mientras que el IRPF a tasas progresivas que van desde 0% a un 36%

### **Convenios para evitar la Doble Imposición y Acuerdos de Intercambio de Información tributaria**

En la actualidad, Uruguay tiene 38 acuerdos vigentes con 36 países, 24 de ellos son Convenios para evitar la Doble Tributación (CDI) y 14 son acuerdos sobre intercambio de información en materia tributaria (AII).

Uruguay ha suscripto tratados para evitar la doble tributación (CDI) con Alemania (1987 y renegociado en 2011), Hungría (1993), México (2010), España (2011), Suiza (2011), Liechtenstein (2012), Portugal (2012), Ecuador (2012), Malta (2012), Corea del Sur (2013), Finlandia (2013), India (2013), Rumania (2014), Emiratos Árabes Unidos (2016), Vietnam (2016), Reino Unido (2016), Luxemburgo (2017), Singapur (2017), Bélgica (2017), Chile (2018), Paraguay (2019), Italia (2020) y Japón (2021).

Dichos tratados regulan aspectos impositivos y siguen en términos generales el modelo de la OCDE, adoptando algunos de los lineamientos del modelo de la ONU. Además, Uruguay tiene acuerdos de intercambio de información (AII) firmados con Francia (2011), Islandia (2012), Dinamarca (2013), Groenlandia (2013), Argentina (2013, con cláusulas para evitar la doble imposición), Noruega (2014), Canadá (2014), Australia (2014), Islas Feroe (2015) Suecia (2015), Países Bajos (2016), Chile (2016), Reino Unido (2016), Guernesey (2017) y Sudáfrica (2017). En diferente grado de avance de ratificación parlamentaria y diplomática se encuentra también el CDI celebrado con Brasil, Colombia, y Qatar. Asimismo, se encuentran bajo negociación CDI, Malasia, Países Bajos, Irlanda, y Rusia.

## Convenios de Doble Tributación vigentes en Uruguay



Alemania



Argentina\*



Bélgica



Chile



Ecuador



Emiratos  
Árabes  
Unidos



España



Finlandia



Hungría



India



Italia



Japón



Liechtenstein



Luxemburgo



Malta



México



Paraguay



Portugal



Reino Unido



República de  
Corea



Rumanía



Singapur



Suiza



Vietnam

\* All con cláusulas de CDI.

De cara a eliminar la doble tributación entre las partes, la mayoría de los CDI vigentes en Uruguay señalan que el país de la residencia reconoce un crédito fiscal equivalente al impuesto pagado en el otro Estado contratante por el mismo hecho imponible, teniendo por límite el impuesto calculado antes de la deducción.

## Marco normativo para las importaciones de servicios

---

La legislación uruguaya no expresa qué se entiende por importación de servicios, aún así es cada vez más frecuente que empresas y personas físicas adquieran servicios fuera de Uruguay, por lo cual es relevante conocer sus implicancias prácticas en el IVA e IR.

### ***IVA en la importación de servicios***

La territorialidad del IVA implica su aplicabilidad, en materia de servicios, siempre que sean prestados “dentro del territorio nacional”<sup>18</sup>. De esta manera, la provisión de servicios desde o en el exterior a un residente de Uruguay, efectuadas bajo los modos 1 y 2, no están sujetas a retención de IVA. Respecto al modo 4, al tratarse de servicios que son prestados en el territorio uruguayo, sí están sujetos a retención de IVA.

Situación particular se da en el caso de la intermediación de **servicios por medio de plataformas**, cuando estos tienen por destino ser consumidos o utilizados, económicamente integralmente en Uruguay, por lo cual aplicará **IVA**<sup>19</sup>. Además, cuando el demandante u oferente se encuentren en exterior, se considerará que la actividad es realizada en un 50% dentro del territorio nacional.

### ***Impuesto Sobre la Renta en la importación de servicios***

El Impuesto a la Renta de No Residentes (**IRNR**) es un impuesto anual que grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas y jurídicas no residentes<sup>20</sup>. Sus tasas oscilan entre el 7%, el 12% y el 25%, dependiendo del tipo de renta<sup>21</sup>.

El primer escenario (7%) refiere a las siguientes rentas: (i) intereses correspondientes a depósitos en moneda nacional y en unidades indexadas, a más de un año en instituciones de intermediación financiera; (ii) intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos a plazos mayores a tres años, mediante suscripción pública y cotización bursátil; (iii) intereses correspondientes a los depósitos, a un año o menos, constituidos en moneda nacional sin cláusula de reajuste; (iv) dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes de IRAE, y; (v) rentas de certificados de participación emitidos por fideicomisos financieros mediante suscripción pública y cotización bursátil a plazos de más de tres años.

---

<sup>18</sup> Art. 1 del Título 10 del TO (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996).

<sup>19</sup> Art. 5 del Decreto 144/018

<sup>20</sup> Art. 1 del Título 8 del TO (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996).

<sup>21</sup> Art. 14 del Título 8 del TO (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996).

La segunda hipótesis refiere a las demás rentas que no fueron listadas taxativamente, las que encuentran sometidas a una retención del 12%.

Un tercer caso se da cuando las rentas están vinculadas a territorios incluidos en la Nómina de Países, Jurisdicciones y Regímenes de Baja o Nula Tributación (BONT)<sup>22</sup>. En este listado, elaborado por la DGI, figuran 56 territorios, entre los que se incluyen algunas economías de América Latina y el Caribe, como Bahamas, Belice, Guyana, Honduras, Jamaica, Puerto Rico y Santa Lucía, entre otras<sup>23</sup>. En estos casos, la tributación asciende a 25%.

Este tributo se aplica por vía de retención a través de las empresas locales que paguen o acrediten rentas gravadas al extranjero. En caso de no existir un agente de retención designado, el contribuyente deberá nombrar un representante en Uruguay y tributar el impuesto en forma directa<sup>24</sup> (Uruguay XXI, 2019).

De esta manera, la provisión de servicios desde o en el exterior a un residente de Uruguay, efectuadas bajo los modos 1 y 2, no están sujetas a retención de IRNR. Respecto al modo 4, al tratarse de servicios que son prestados en el territorio uruguayo, sí están sujetos a retención de IRNR.

En relación con la prestación desde el exterior de servicios que son brindados **por medio de plataformas**, las rentas obtenidas por las entidades no residentes, será considerada de fuente uruguaya<sup>25</sup> y por lo tanto están sujetas al pago de **IRAE** o **IRNR**.

### Impuestos a la importación de servicios en Uruguay

<b>IVA</b>	Se deberá retener IVA cuando el prestador sea no residente y brinde el servicio de manera temporal en Uruguay (Modo 4)
<b>ISR</b>	Se deberá retener IR cuando el prestador sea no residente y brinde el servicio de manera temporal en Uruguay (Modo 4)

Fuente: elaboración propia.

<sup>22</sup> Además, algunas hipótesis que, por regla general, no están gravadas en Uruguay (como, por ejemplo, la venta de acciones de una sociedad no-uruguaya), pero, al vincularse con un país del listado BONT sí deben tributar.

<sup>23</sup> Según Decreto 40/017 del 22/02/2017 y Resolución de la DGI N.º 10730/2018.

<sup>24</sup> Art. 11 del Título 8 del TO (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996).

<sup>25</sup> Art. 248 de la ley 19.535.



## Glosario

---

<b>Término</b>	<b>Definición</b>
Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI)	Tratado internacional que contiene medidas destinadas a evitar, aliviar y/o eliminar la doble imposición internacional. También se los denomina Tratado de Doble Tributación y/o Acuerdo para evitar la Doble Tributación.
Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS)	Conocido por sus siglas en inglés (GATS), es un tratado internacional de la OMC, surgido en 1995 como resultado de las negociaciones de la Ronda Uruguay, y con el fin de extender el sistema de comercio multilateral al sector de los servicios.
Modo 1 o Comercio transfronterizo	Los servicios se suministran desde el territorio de un país al territorio de otro.
Modo 2 o Consumo en el extranjero	Los servicios se suministran en el territorio de un país a consumidores no residentes, que se ha trasladado temporalmente para su consumo.
Modo 3 o Presencia comercial	Los servicios se suministran por un proveedor de servicios de un país mediante la presencia comercial en el territorio de cualquier otro Estado.
Modo 4 o Presencia de personas físicas	Los servicios se suministran en el territorio de un país, por un proveedor no residente, que se traslada temporalmente para tal fin.
ISR	Tributo que grava las utilidades de las personas físicas y jurídicas.
IVA	Impuesto que grava el valor añadido o agregado de un producto o servicio en las distintas fases de su producción.
Servicios digitales	Son los prestados en línea al usuario y que éste solo puede usar a través de un dispositivo digital.
Crédito fiscal	Suma deducida del monto total que un contribuyente debe al Estado.



Asociación Latinoamericana de Exportadores de Servicios



Uruguay XXI/

PROMOCIÓN DE INVERSIONES,  
EXPORTACIONES E IMAGEN PAÍS

