

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.....	3
Marco normativo para las exportaciones de servicios	4
<i>Procedimiento para exportar servicios</i>	4
Aspectos fiscales en la exportación de servicios.....	5
<i>Tratamiento para el Impuesto al Valor Agregado (IVA)</i>	5
IVA en la exportación de servicios	6
IVA Compras	8
Tratamiento en el IVA según modos de prestación de servicios del GATS.....	9
<i>Impuestos Sobre la Renta (ISR) en la exportación de servicios</i>	10
Tratamiento en el IRAE según modos de prestación de servicios del GATS	13
Convenios para evitar la Doble Imposición y Acuerdos de Intercambio de Información tributaria	13
Marco normativo para las importaciones de servicios	15
IVA en la importación de servicios	15
Impuesto Sobre la Renta en la importación de servicios.....	15
Glosario	17

Acrónimos

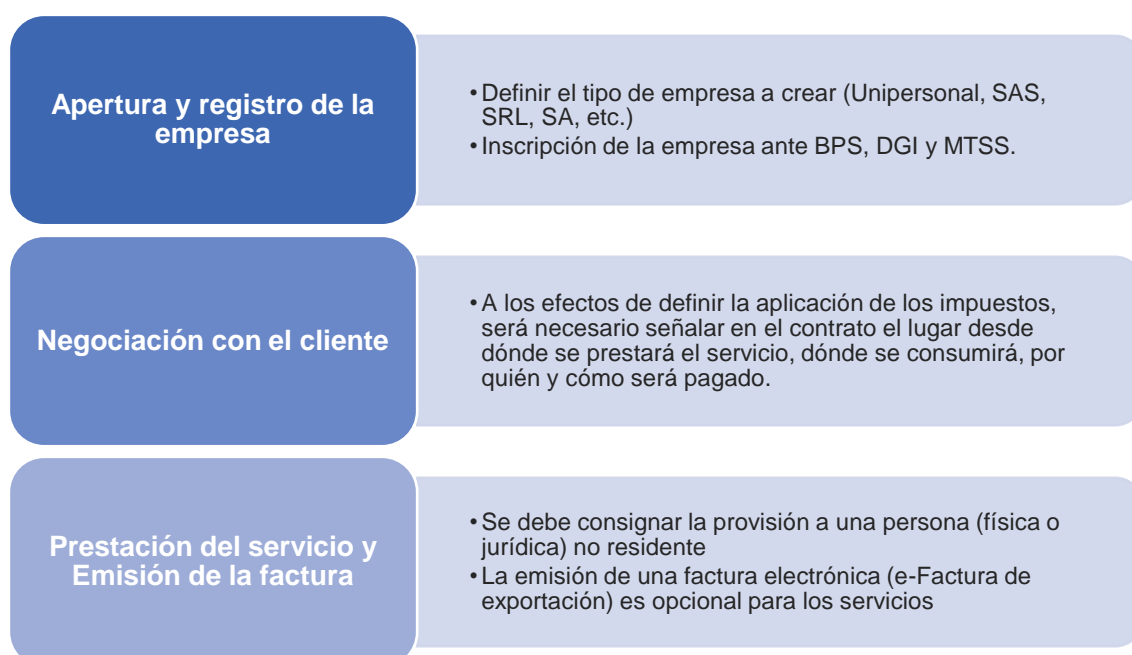
Acrónimo	Significado
AGCS / GATT	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
AI	Acuerdos sobre intercambio de información tributaria
BONT	Baja ó Nula Tributación
BPS	Banco de Previsión Social
CDI	Convenio para evitar la doble imposición
CIU	Clasificación Industrial Internacional Uniforme
DGI	Dirección General Impositiva
EP	Establecimiento Permanente
IP	Impuesto al Patrimonio
IRAE	Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas
IRNR	Impuesto a las Rentas de los No Residentes
IRPF	Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
SA	Sociedad Anónima
SAS	Sociedad por Acciones Simplificadas
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada
USD	Dólar de los Estados Unidos de América
UYU	Peso uruguayo
ZF	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)¹.



¹ Art. 1, literal i de la Resolución DGI N.º 798/2012.

Aspectos fiscales en la exportación de servicios

Tratamiento para el Impuesto al Valor Agregado (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 financiera², 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 agricultura³, 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 IVA⁴ 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.

² 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".

³ Realizados por empresas registradas en las autoridades competentes.

⁴ Artículo 5 del Título 10 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 aeroplación 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”*⁵.

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 financiaciones⁶, 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

⁵ Art. 2 Lit B del Título 10 del Texto Ordenado de Derecho Tributario (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996).

⁶ 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 cero⁷, 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.

⁷ 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



Proveedor recibe la 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 comercialicen 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 descontar el IVA compras por medio de certificados de créditos⁸. 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 certificados⁹.

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

⁹ 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.

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

Modo	Consideraciones
Comercio transfronterizo (modo 1)	Facturan exentos de IVA, siempre que se encuadren en alguno de los supuestos contemplados por el art. 34 del Decreto N.º 220/98
Consumo en el extranjero (modo 2)	Facturan exentos de 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
Presencia comercial (modo 3)	Aplica la normativa del país del cliente
Movimiento de personas físicas (modo 4)	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^{10 11}, con ciertas excepciones.

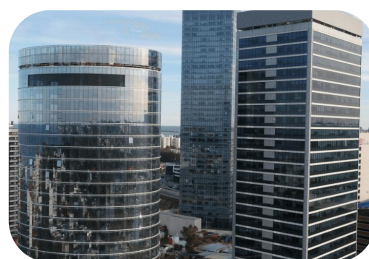
Tanto el IRAE como el IRPF se liquidan y pagan de forma anual. Sus contribuyentes deben efectuar pagos a cuenta del impuesto (denominados “anticipos”) en forma mensual y pagar el saldo del impuesto al momento de presentar la declaración jurada anual.

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%).

¹⁰ Art. 3 del Título 7 del Texto Ordenado de Derecho Tributario (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996).

¹¹ Art. 7 del Título 4 del Texto Ordenado de Derecho Tributario (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, y siempre que desarrollen actividades empresariales, estas pueden tributar por IRAE, tanto sea por elección o porque superan el límite fijado a tales efectos por el Poder Ejecutivo¹².

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.

Sin perjuicio de esta definición de fuente, el 1 de enero del 2011 entró en vigencia la Ley de Presupuesto Nacional¹³ (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

¹² 4.000.000 UI, aprox., USD 560.000 anuales.

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

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.

En cuanto a la deducibilidad de gastos, la normativa en esta materia¹⁴ 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.

¹⁴ 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

Modo	Tratamiento
Modo 1	<p>Los servicios están sujetos a ISR puesto que son prestados desde el ámbito territorial del tributo (se exceptúan los regímenes especiales).</p> <p>Si el país de destino retiene ISR y no existe entre ese Estado y Uruguay un ADT, el exportador podrá descontar lo pagado como gasto hasta el 25% que corresponde a nivel local.</p>
Modo 2	<p>Aplica ISR, ya que los servicios son prestados al cliente extranjero dentro del ámbito territorial del impuesto uruguayo.</p>
Modo 3	<p>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.</p> <p>Podrán recaer sobre esas rentas imposición en función de la legislación fiscal del país de destino, pero no se generará doble tributación.</p>
Modo 4	<p>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.</p>

Fuente: elaboración propia.

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 Organización de las Naciones Unidas (ONU). Además, Uruguay tiene acuerdos de intercambio de información (AI) 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



* 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”¹⁵. 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**¹⁶. 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 residentes¹⁷. Sus tasas oscilan entre el 7%, el 12% y el 25%, dependiendo del tipo de renta¹⁸.

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

¹⁵ Art. 1 del Título 10 del Texto Ordenado de Derecho Tributario (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996).

¹⁶ Art. 5 del Decreto 144/018

¹⁷ Art. 1 del Título 8 del Texto Ordenado de Derecho Tributario (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996).

¹⁸ Art. 14 del Título 8 del Texto Ordenado de Derecho Tributario (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996).

emitidos por fideicomisos financieros mediante suscripción pública y cotización bursátil a plazos de más de tres años.

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)¹⁹. 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 otras²⁰. 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 directa²¹ (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 uruguaya²² y por lo tanto están sujetas al pago de **IRAE o IRNR**.

Impuestos a la importación de servicios en Uruguay

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

Fuente: elaboración propia.

¹⁹ 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.

²⁰ Según Decreto 40/017 del 22/02/2017 y Resolución de la DGI N.º 10730/2018.

²¹ Art. 11 del Título 8 del Texto Ordenado de Derecho Tributario (Decreto N.º 338/996 del 28/08/1996).

²² Art. 248 de la ley 19.535.

Glosario

Término	Definición
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

