



# PKF

## PUBLICACIÓN N° 18

Impuestos, Contabilidad, Laboral y Sociedades

MARZO 2024

---

RENDICIÓN DE CUENTAS Y BALANCE DE EJECUCIÓN PRESUPUESTAL CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 2022 – LEY 20.212 .....	4
Introducción.....	4
Fusiones y escisiones.....	4
Trasmisiones patrimoniales titulares de PJ en reestructuras societarias.....	5
Trasmisiones patrimoniales titulares de PF en reestructuras societarias .....	6
Incumplimientos.....	8
CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE BRASIL Y URUGUAY .....	9
NOTICIAS BREVES .....	11
Acuerdo de intercambio de información tributaria entre Estados Unidos y Uruguay .	11
Universalización del régimen de facturación electrónica – Resoluciones DGI 2389/023, 2390/023 y 2548/023 .....	11
Prórroga beneficio facturación electrónica – Decreto 419/023 .....	12
Pagos de convenio de DGI en línea.....	12
Titulares de empresas unipersonales: acceso a servicios en línea con identidad digital .....	12
Devolución IVA gasoil para algunos productores agropecuarios – Decretos 58/024 y 60/024 y Resolución DGI 345/024 .....	13
Exoneraciones para empresas radiodifusión, periodísticas y TV - Ley 20.244 .....	13
Régimen de construcción de gran dimensión – Decreto 23/024 .....	13
Modificación del valor CIF de vehículos eléctricos.....	13
Incentivos para radicarse en Uruguay técnicos y profesionales del sector de las tecnología de la información – Decreto 360/023 .....	13
Caja de Profesionales Universitarios – aumento extraordinario .....	13

---

La presente publicación contiene cambios relacionados a **temas impositivos, contables, laborales y societarios** del período **noviembre de 2023 a febrero de 2024**.

Los artículos principales abarcan los cambios fiscales que introdujo la rendición de cuentas y balance de ejecución presupuestal correspondiente al ejercicio 2022 y el convenio para evitar la doble imposición entre Brasil y Uruguay.

Adicionalmente se comentan noticias breves del período en cuestión.

Quedamos a disposición por dudas que surjan o análisis particulares que necesiten.

## **Equipo de PKF Uruguay**

[estudio@pkf.uy](mailto:estudio@pkf.uy)



# RENDICIÓN DE CUENTAS Y BALANCE DE EJECUCIÓN PRESUPUESTAL CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 2022 – LEY 20.212

## Introducción

La mencionada ley trajo algunos cambios tributarios, siendo los más importantes los que se mencionan a continuación.

## Reestructuras societarias

Se realizaron cambios al tratamiento fiscal de las fusiones y escisiones, y se introdujeron nuevos alivios fiscales para los casos de transmisiones patrimoniales de sociedades residentes fiscales en Uruguay que se realizan en reestructuras societarias, ya sea que el titular de la participación (acciones o cuotas sociales) sea una persona jurídica (PJ), es decir, una empresa, o una persona física (PF).

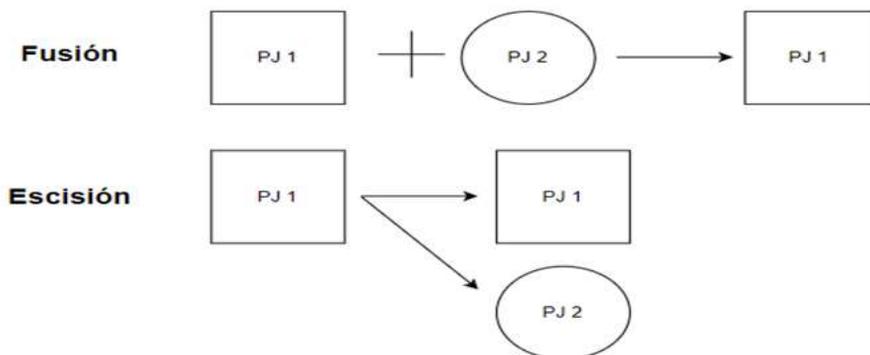
### Fusiones y escisiones

En la Publicación N° 10 de mayo de 2021 tratamos el tratamiento fiscal de fusiones societarias, que sufrió cambios debido al Decreto N° 76/020, que incluyó el artículo 18 ter en el Decreto 150/007 reglamentario de IRAE. La normativa mencionada permitía, bajo determinadas circunstancias, ejercer la opción de no computar el valor llave en fusiones y escisiones como consecuencia de una reestructura societaria, es decir, operaciones que se realicen sin el propósito de obtener un resultado económico.

El artículo 566 de la Ley 20.212 introdujo algunos cambios al respecto, por lo que el Decreto 76/020 quedó incongruente en comparación con la Ley en algunos aspectos, es esperable que se modifique el decreto en breve. Ahora la norma se introdujo por Ley, que era lo que correspondía, agregando la misma en el literal F del artículo 29 del Título 4/2023 de IRAE. Los cambios que se realizaron respecto al Decreto son:

- establecer que si se cumplen todos los requisitos hay que obligatoriamente no computar el valor llave, lo que antes era una opción
- disponer que las operaciones se realicen al valor contable del patrimonio transmitido
- disponer que el plazo de 2 años se cuente desde la presentación de las declaraciones a la AIN
- modificar el régimen de prescripción en caso de incumplimientos

A continuación, se ejemplifica en imágenes algunas opciones de aplicación, siendo el primer caso una fusión por absorción, y el segundo una escisión:



### Trasmisiones patrimoniales titulares de PJ en reestructuras societarias

Cuando una PJ contribuyente de IRAE enajena participaciones patrimoniales (acciones o cuotas sociales) que posee de otra sociedad residente uruguaya, tributa IRAE pagando el 25% de la diferencia entre el precio de venta y el costo fiscal actualizado.

Según la participación enajenada, la determinación del costo fiscal es:

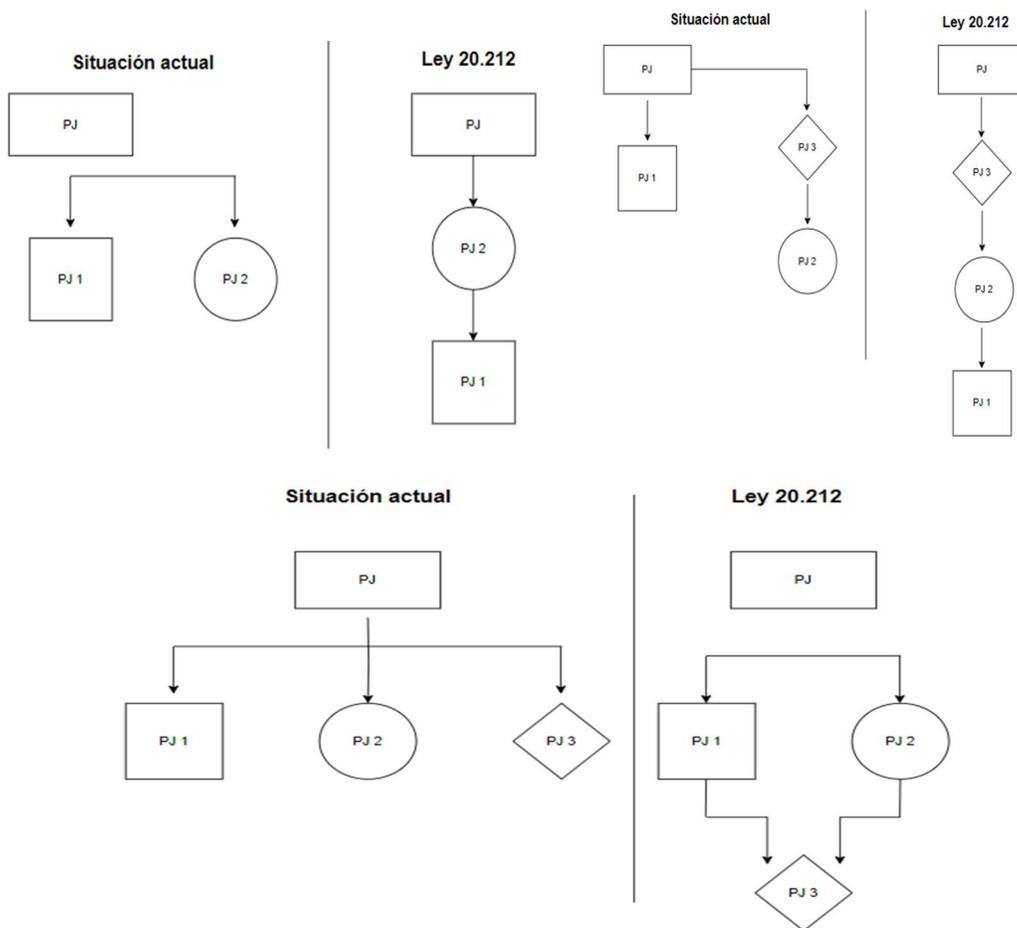
- Las acciones se valúan a opción del contribuyente entre valor patrimonial proporcional según normas de IP, cotización a fecha de cierre o costo fiscal actualizado por el IPC.
- Las cuotas sociales deben valuarse al valor patrimonial proporcional según normas de IP.

La mencionada Ley en su artículo 567 agrega el inciso G en el artículo 29 del Título 4/2023 de IRAE, que establece que las transmisiones de participaciones patrimoniales de PJ residentes fiscales en territorio nacional se consideraran vendidas a su valor fiscal, es decir igual al costo fiscal, por lo que no se genera ninguna renta en la operación, siempre que cumpla con las siguientes condiciones:

- a) que las PJ enajenantes y adquirentes también sean residentes fiscales en territorio nacional.
- c) que los propietarios finales de las PJ enajenantes y adquirentes de las participaciones patrimoniales transferidas sean íntegramente los mismos, manteniendo al menos el 95% de sus proporciones patrimoniales y que no se modifiquen las mismas por un lapso no inferior a cuatro años contados desde su comunicación de beneficiarios finales a la AIN. A tales efectos, no se considerará que existe alteración en la proporción patrimonial cuando la modificación tenga su origen en una sucesión, partición del condominio sucesorio, o disolución de la sociedad conyugal o su partición.
- c) que las PJ adquirentes mantengan las participaciones recibidas durante un lapso no inferior a cuatro años contados desde que opera la transferencia efectiva.
- d) que el precio de la operación sea igual al valor contable de las participaciones transmitidas, y

e) que se haya comunicado al registro que llevará a tales efectos la AIN la información relativa de la cadena de propiedad, identificando a todos los propietarios finales.

A continuación, se ejemplifica en imágenes algunas opciones de aplicación:



### Trasmisiones patrimoniales titulares de PF en reestructuras societarias

Cuando una PF residente fiscalmente en Uruguay enajena participaciones patrimoniales (acciones o cuotas sociales) que posee de una sociedad residente uruguaya, tributa IRPF pagando el 2,4% del precio de venta. En el caso de las cuotas sociales, puede optar por tributar el IRPF como el 12% de la diferencia entre el precio de venta y el costo fiscal, siendo este último el valor de adquisición actualizado con la variación de la unidad indexada. Y en el caso de acciones que coticen en bolsas de valores, puede optar por tributar el IRPF como el 12% de la diferencia entre el precio de venta y el costo fiscal, siendo este último el valor de cotización bursátil.

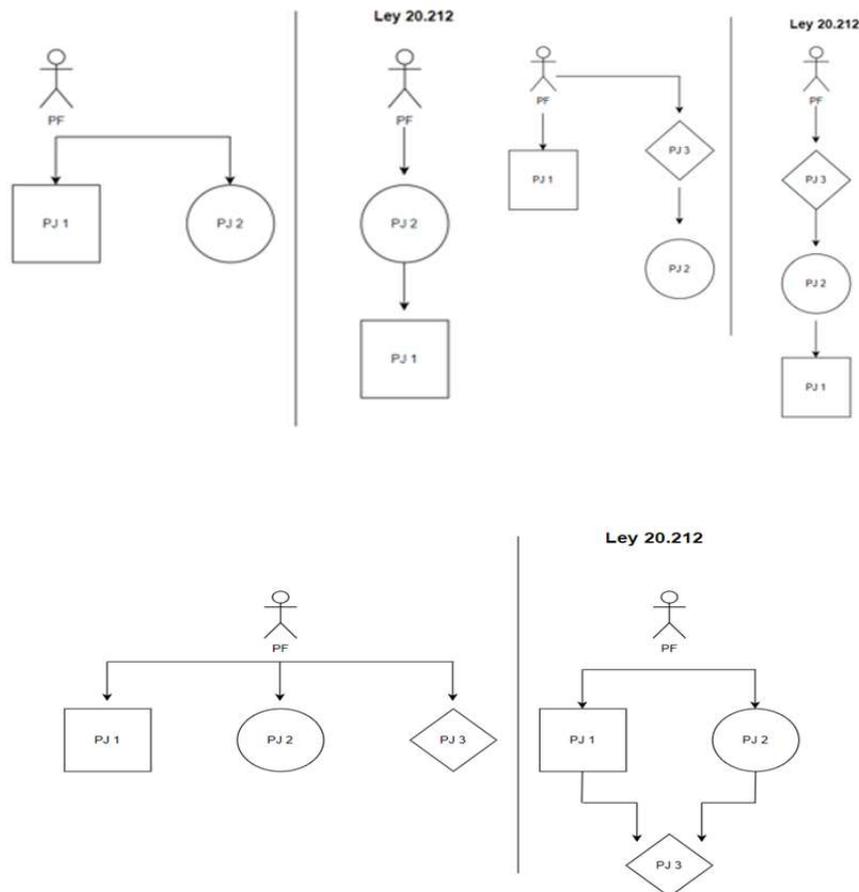
El artículo 216 de la Ley 20.212 agrega el literal Q al artículo 38 del Título 7/2023 de IRPF, estableciendo que en los casos de venta mencionados, está exonerada de IRPF la operación si se cumplen las siguientes condiciones:

a) los adquirentes sean PJ residentes fiscales en territorio nacional,

## PKF Uruguay

- b) que la PF enajenante sea propietaria final de la o las PJ adquirentes, ostentando dicha calidad en forma previa a la transferencia de las participaciones patrimoniales,
- c) que la PF enajenante luego de realizada la transmisión, mantenga en la o las PJ adquirentes la condición de propietaria final por al menos el 95% del porcentaje de las acciones transferidas, por un lapso no inferior a cuatro años contados desde su comunicación de beneficiarios finales a la AIN. En ningún caso se considerará que existe alteración en la proporción patrimonial cuando la modificación tenga su origen en una sucesión, partición del condominio sucesorio, o disolución de la sociedad conyugal o su partición,
- d) que la o las PJ adquirentes mantengan las participaciones recibidas durante un lapso no inferior a cuatro años contados desde que opera la transferencia efectiva,
- e) que el precio de la transferencia sea equivalente al valor fiscal de las participaciones transferidas a la fecha de la operación, y
- f) que se haya comunicado al registro que llevará a tales efectos la AIN, la información relativa de la cadena hasta llegar al propietario o beneficiario efectivo de las participaciones que se transfieren.

A continuación, se ejemplifica en imágenes algunas opciones de aplicación:



## **PKF Uruguay**

### **Incumplimientos**

De aplicar la exoneración de IRAE (vendedor PJ) o IRPF (vendedor PF), si se verifica el incumplimiento de alguna de las condiciones dispuestas, la operación de transmisión tendrá el tratamiento tributario correspondiente al régimen general, debiéndose aplicar el término de prescripción de diez años contados a partir de la terminación del año civil en que se produjo dicho incumplimiento. En tal caso los tributos correspondientes deberán abonarse, sin multas ni recargos, actualizados por la evolución de la UI entre la fecha de su acaecimiento y la de la configuración del incumplimiento.

### **Fondos de Inversión - Exoneración de IRAE, IRPF e IRNR**

Se exoneran de IRAE, IRPF e IRNR los resultados de tenencia (rendimiento) o transferencia (incrementos patrimoniales) que paguen o pongan a disposición las sociedades administradoras de fondos de inversión, siempre que provengan de inversiones en valores públicos y valores privados con oferta pública.

### **Donaciones Especiales**

Se actualizó el listado de entidades incluidas en el régimen de donaciones especiales.

También se modificó el beneficio sobre las donaciones a ciertas instituciones pasando el pago a cuenta del IRAE e IP del 75% al 70% y, por lo tanto, aumentando del 25% al 30% el gasto deducible para IRAE.

Otras instituciones implicaban un beneficio del 40% de pago a cuenta del IRAE e IP y pasaron a tener el 70% y, por lo tanto, en esos casos se redujo del 60% al 30% el gasto deducible para IRAE.

### **IMESI**

A partir del 1/01/25 y por un plazo de 10 años, se fija en 0% la tasa de IMESI correspondiente a los envases; bandejas y cajas descartables; film plástico; vasos, platos, cubiertos, sorbetes y demás vajilla o utensilios de mesa descartables; y bolsas plásticas de un solo uso para transportar y contener bienes. Esto siempre que el sujeto pasivo sea una entidad adherida a un plan nacional de gestión de residuos y que el referido plan cumpla determinadas condiciones.

### **IASS**

Desde el 1/1/24 se redujo la tasa del impuesto correspondiente a la primera franja que va desde 108 a 180 BPC, pasando del 10% al 8%. A partir del 1/1/25 esta tasa pasará a ser del 6%.

## CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE BRASIL Y URUGUAY

En la Publicación N° 16 de junio de 2023 hacíamos referencia a que el Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI), que se había firmado en 2019, finalmente había sido ratificado por Brasil en junio de 2023.

El CDI entró en vigencia el 21 de julio de 2023, por lo que es aplicable a partir del 1/1/24 para los impuestos retenidos en la fuente. Y desde de los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1/1/24 para los demás tributos.

Los puntos más relevantes del CDI son:

Los **impuestos incluidos** son como de costumbre los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de cada país, por lo que alcanza a:

- Uruguay: IRAE, IRPF, IRNR, IASS e IP.
- Brasil: Impuesto Federal sobre la Renta, Contribución social sobre el beneficio neto.

**Establecimiento permanente (EP):** Si bien el artículo sigue sustancialmente las disposiciones del modelo OCDE, que por ejemplo incluye EP de construcción (cuando las obras se desarrollan por un período continuo de 6 meses), incorpora cláusulas de EP de servicios (cuando una empresa, a través de empleados o personal contratado, preste un servicio durante un período o períodos superiores a 183 días, en cualquier período de 12 meses), de EP de seguros (cuando cobran primas en el territorio de ese Estado, o si asegura contra riesgos localizados allí a través de otra persona; esto no será aplicable en casos de reaseguro).

En los **honorarios por servicios técnicos** (servicios de carácter directivo, técnico o de consultoría) el estado de origen del pago no podrá gravarlos con una tasa mayor al 10% del sobre el importe bruto.

En los **servicios personales independientes** (actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o docente, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y contadores) el estado de origen del pago solo podrá gravarlos cuando el servicio se preste a través de una base fija disponible periódicamente y cuando la permanencia de la persona natural sea por un período mayor a 183 días dentro de cualquier período de doce meses que comience o finalice en el ejercicio fiscal considerado.

A las **ganancias de capital**, se otorga potestad tributaria compartida. Pero en las enajenaciones de buques y aeronaves de una empresa dedicada a actividades de transporte se establece potestad tributaria exclusiva en estado residencia.

Los **dividendos** están topeados en el país donde no tiene la residencia en 10% si el beneficiario mantuvo al menos 25% del capital en los 12 meses previos al pago, y 15% en los restantes casos. Mientras que en el caso de los **intereses** el tope es del 15%. Y en las

## **PKF Uruguay**

**regalías** es del 15% en las regalías procedentes del uso o la concesión de uso de marcas y 15% en los demás casos.

Respecto a las **utilidades empresariales**, el Protocolo establece que las utilidades de una sociedad se gravan únicamente en el país de residencia del sujeto que las genera, a menos que la actividad se desarrolle en el Otro Estado a través de un EP. Pero cuando el país de residencia no grava efectivamente dichas ganancias, el Otro Estado podrá gravarlas, de conformidad con su legislación interna (regla de sujeción efectiva a impuestos).

El **impuesto al Patrimonio** en realidad no tiene aplicación por el momento, ya que Brasil no cuenta con tal impuesto. En teoría entrará en vigencia cuando cree el impuesto y ambos países lo acuerden expresamente.

## NOTICIAS BREVES

### Acuerdo de intercambio de información tributaria entre Estados Unidos y Uruguay

Uruguay firmó en octubre de 2023 un acuerdo con Estados Unidos para intercambiar información tributaria, que además de dicho país comprende a Samoa Americana, Guam, Islas Marianas del Norte, Puerto Rico, Islas Vírgenes de EEUU y el territorio de cualquier otra posesión de EEUU.

El Acuerdo sólo permite intercambiar información tributaria respecto a períodos impositivos anteriores a su entrada en vigor cuando se haya iniciado un proceso penal.

El Acuerdo, además de contener disposiciones clásicas sobre el intercambio de información previo requerimiento de la otra autoridad competente, así como las obligaciones de confidencialidad, carga de costos de las solicitudes y el funcionamiento del procedimiento, prevé la posibilidad de:

- realizar inspecciones fiscales en el otro país (entrevistar y examinar registros).
- acordar en un futuro las condiciones para transmitir información de manera espontánea y automática (incluida información bancaria).

Para su entrada en vigor, todavía resta que ambos países ratifiquen el Acuerdo a través de sus respectivos órganos parlamentarios.

### Universalización del régimen de facturación electrónica – Resoluciones DGI 2389/023, 2390/023 y 2548/023

En noviembre de 2023 DGI publicó las mencionadas resoluciones realizando cambios importantes al régimen de facturación electrónica.

Estableció la universalización del régimen, de forma tal que a partir del 1/1/25, todos los contribuyentes del IVA (incluido IVA mínimo) deberán adquirir la calidad de emisor electrónico desde que se inscriban, reinicien actividades, o se constituyan en contribuyentes del mencionado impuesto. Y los mencionados contribuyentes inscriptos hasta el 31/12/24, deben ser emisores electrónicos antes del 1/1/25.

Las únicas excepciones son:

- los contribuyentes que desarrollen exclusivamente actividades agropecuarias y obtengan en el ejercicio ingresos inferiores a UI 4.000.000 valuadas a la cotización del último día del ejercicio fiscal correspondiente,
- quienes realicen actividad exclusiva de agregación de valor en la construcción sobre inmuebles,
- los contribuyentes del IRNR,
- los contribuyentes exonerados de impuestos administrados por la DGI por todas sus operaciones, excepto los usuarios directos e indirectos de zona franca,
- los contribuyentes del Monotributo, del Monotributo Social Mides y del Aporte Social Único de PPL.

Las empresas rurales que superen el tope de 4 millones de UI, deberán adquirir la calidad de emisor electrónico a partir del primer día del quinto mes posterior al

## PKF Uruguay

cierre del ejercicio en que se produzca tal hecho.

Para quienes queden incluidos en el régimen a partir del 1/1/24, adquirirán la calidad de receptor electrónico y dispondrán de un plazo de 1 mes para documentar sus operaciones exclusivamente mediante los CFE que les hubiesen sido autorizados (el plazo anterior era de 4 meses).

Y a partir del 1/5/24 se introducen cambios en varios emisores electrónicos que implica que deben certificar el comprobante de forma previa a la operación (exportación, retención, etc), o luego de ser autorizados (usuarios de zonas francas, tiendas de free shops, etc).

### Prórroga beneficio facturación electrónica – Decreto 419/023

Se prorroga hasta 31/12/24 el beneficio fiscal de 80 UI mensuales para facturación electrónica de empresas de hasta 750 mil UI de facturación anual.

### Pagos de convenio de DGI en línea

En noviembre de 2023 se implementó un nuevo servicio en línea, para permitir pagar de manera fácil las cuotas de convenios.

Esto implica que ahora se puede descargar desde los servicios en línea de DGI cuotas de convenios:

- a vencer en el mes en curso,
- vencidas en meses anteriores y que no se pagaron, y
- vencidas ya pagadas que adeuden multas y recargos

El contribuyente deberá ingresar en Servicios en línea con su RUT/CI y clave, seleccionar el boleto a pagar. Este boleto 2908 se puede pagar en línea o a través

de redes de cobranza solo mencionando RUT o CI y número de convenio.

### Titulares de empresas unipersonales: acceso a servicios en línea con identidad digital

Con el objetivo de garantizar mayor seguridad y permitir ofrecer servicios más personalizados, a partir del 6/11/23, los contribuyentes titulares de empresas unipersonales deben acceder a los servicios en línea de DGI con su identidad digital (ID). Esta forma de autenticación ya era utilizada por contribuyentes de IRPF e IVA. El resto de las empresas pueden seguir accediendo con su RUT y clave. En el caso de que tengan personas vinculadas en el esquema de roles, éstas también deben acceder con su ID.

Los tipos de ID disponibles son:

- Usuario Gub.uy
- Identidad Mobile Abitab
- TuID Antel (Redpagos)
- Cédula de identidad electrónica

El esquema de roles es un servicio que permite asignar a la persona diferentes roles y privilegios para acceder a los servicios en línea, con la posibilidad de delegar en otras personas permisos.

### Orden de prelación retenciones IRPF e IRNR - Decreto 12/024

Gran parte del IRPF y el IRNR generado en rentas de capital mobiliario se pagan por vía de retenciones, existiendo una larga lista de responsables tributarios, que deben retener y volcar a la DGI dichos impuestos.

El nuevo Decreto publicado en enero, dispuso que en caso de que para un mismo rendimiento de capital mobiliario exista más de un agente de retención designado, y uno de ellos sea una

## PKF Uruguay

administradora de fondos de inversión abiertos, ésta será la responsable de efectuar la retención, eximiendo a los demás de hacerlo.

### **Devolución IVA gasoil para algunos productores agropecuarios – Decretos 58/024 y 60/024 y Resolución DGI 345/024**

Se otorga a los productores de leche, de arroz, de flores, frutas, y hortalizas, y a los productores apícolas (Decreto 58/024) y a los productores de ganado bovino y ovino (Decreto 60/024), que no tributen IRAE por dichas actividades productivas, la devolución en efectivo del IVA incluido en sus adquisiciones de gasoil entre el 1/3/24 y el 28/2/25 destinadas al desarrollo de las mismas.

La normativa mencionada precisa aspectos operativos de la devolución así como los topes.

### **Exoneraciones para empresas radiodifusión, periodísticas y TV - Ley 20.244**

Se aprobó una nueva ley que amplía la exoneración tributaria de las empresas periodísticas, de radiodifusión y televisión. Las principales disposiciones son las siguientes:

- Exoneración de impuestos nacionales y municipales para empresas de los referidos rubros, que en el ejercicio no superen los UI 4.000.000 de ingresos.

Anteriormente para acceder a la exoneración el límite de ingresos era de UI 2.000.000. Si se pasaban de ese límite, no pagan impuestos por todo el ejercicio sino a partir del mes en el que lo superaran, siempre y cuando los ingresos del ejercicio no superaran las UI 4.000.000.

- Exoneración de aportes patronales, sin importar el nivel de ingresos.

### **Régimen de construcción de gran dimensión – Decreto 23/024**

El Decreto publicado en enero modificó el plazo para la ejecución de determinadas inversiones comprendidas en el régimen de promoción de inversiones para la actividad de construcción de gran dimensión económica.

Para los proyectos que hayan sido presentados antes del 7 de mayo de 2020 en los cuales reste por ejecutar inversiones por un valor en obra civil y bienes muebles destinados a las áreas de uso común de 30.000.000 UI o superior se amplió por 24 meses más el plazo para la ejecución de inversiones comprendidas en el proyecto, pasando a 72 meses.

### **Modificación del valor CIF de vehículos eléctricos**

El 21 de febrero de este año, COMAP informó la modificación del valor de importación CIF para los vehículos eléctricos de pasajeros (también utilitarios para ser arrendados), el cual no podrá superar los USD 30.000 (anteriormente el tope estaba fijado en USD 40.000). Dicha inversión es para los proyectos de inversión presentados hasta el 31 de agosto de 2025.

### **Incentivos para radicarse en Uruguay técnicos y profesionales del sector de las tecnologías de la información – Decreto 360/023**

El Decreto 360/023 reglamentó la Ley 20.191 que fue tratada en la anterior edición. Por lo que se incluyen algunas precisiones al respecto.

### **Caja de Profesionales Universitarios – aumento extraordinario**

La Caja de Profesionales Universitarios, con el fin de afrontar la difícil situación

## PKF Uruguay

financiera que atraviesa, estableció un aumento extraordinario en sus tasas, que pasaron del 16,5% al 18,5%, a partir de enero de 2024, y por el plazo de un año. Esta tasa se aplica sobre los sueldos

fictos establecidos por categoría para el cálculo del aporte mensual.

## Más de 480



Oficinas alrededor del mundo

## Nuestras firmas miembros



Presencia en más de 150 países.

## 20.000



Profesionales en todo el mundo