

SUMARIO

1. Introducción
2. Tratamiento en el Impuesto a las RPF
3. Inclusión en el IRAE por opción
4. Inclusión preceptiva en el IRAE
5. Liquidación del IRAE
 - 5.1. Régimen de liquidación Real y Ficta
 - 5.2. Tratamiento de los reintegros FONASA
 - 5.3. Régimen de Anticipos
 - 5.4. Cómputo de las retenciones del IRPF
6. Otros impuestos
 - 6.1. Impuesto al Valor Agregado
 - 6.2. Impuesto al Patrimonio
7. Servicios personales prestados mediante Entidades en Régimen de Atribución de Rentas (ERAR)
 - 7.1. Descripción del régimen de atribución de rentas
 - 7.2. Opción de tributar IRAE
 - 7.3. Inclusión preceptiva en el IRAE de los integrantes de la ERAR
8. Volver a tributar IRPF
 - 8.1. Procedimiento simplificado para comunicar la opción de tributar IRPF
 - 8.2. Consecuencias fiscales que derivan de cambiar de impuesto a la renta, en relación a los bienes involucrados
9. Normativa, Jurisprudencia y Bibliografía consultada

1. Introducción

En esta entrega haremos referencia a la tributación de las rentas de trabajo fuera de la relación de dependencia obtenidas por personas físicas residentes.

Con la entrada en vigor de la [Ley No. 18.083](#) de 27.12.2006 se introdujeron cambios significativos al sistema tributario uruguayo, entre los que se destacan la instauración del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) y del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE).

Con respecto al IRAE, éste integra básicamente los hechos generadores del IRIC e IRA que estaban vigentes hasta ese momento con algunas diferencias.

En lo que respecta al IRPF, grava las rentas obtenidas por las personas físicas residentes en territorio nacional a través de un sistema dual, es decir, las rentas se dividen en dos categorías que se liquidan en forma separada e independiente. La categoría I incluye las rentas derivadas del capital y la categoría II incluye las rentas derivadas del trabajo. Asimismo, quienes tributan el IRPF por sus rentas pueden quedar comprendidos en el IRAE ya sea por opción o inclusión preceptiva.

2. Tratamiento en el irpf

¹ Cra. Silvia Moraes, Contadora pública - Egresada de la UDELAR. Postgrado de Especialización en Tributaria - UCUDAL. Asesora en Dpto. Asistencia al contribuyente de la DGI. Docente en cursos de capacitación de la DGI.

Cra. Beatriz Rodríguez, Contadora pública - Egresada de la UDELAR. Diploma en Impuestos - ORT. Asesora en Dpto. Asistencia al contribuyente de la DGI. Docente de Tributaria en UDE y en Escuela de Administración-UDELAR. Docente en cursos de capacitación de DGI.

Las rentas originadas en la prestación de servicios personales fuera de la relación de dependencia se consideran rentas “puras de trabajo” y en principio tributan el IRPF, salvo, que la actividad se ejerza a través de alguna forma societaria incluida en el Literal A) del Artículo 3° del Título 4, o queden comprendidas en el IRAE por opción o de pleno derecho. En este sentido, el [Decreto No. 148/007](#) de 26.04.2007 en su Artículo 50°, refiriéndose a las rentas de trabajo fuera de la relación de dependencia, establece:

“Serán rentas de esta naturaleza, las originadas en la prestación de servicios personales fuera de la relación de dependencia, en tanto tales rentas no se encuentren incluidas en el hecho generador del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, ya sea de pleno derecho, o por el ejercicio de la opción a que refiere el Artículo 5° del Título 4 del Texto Ordenado de 1996”.

Asimismo, reglamentó que:

“Se consideran rentas puras de trabajo las derivadas de actividades desarrolladas en el ejercicio de su profesión, ya sea en forma individual o societaria, por profesionales universitarios con título habilitante, rematadores, despachantes de aduana, corredores y productores de seguros, mandatarios, mediadores, corredores de bolsa, agentes de papel sellado y timbres, agentes y corredores de la Dirección de Loterías y Quinielas o similares”.

En concordancia con esta normativa se dictó la Consulta N° 4.757, en la cual se estableció que cuando un profesional contrata a otro profesional para que desarrolle la misma tarea, se siguen considerando rentas puras de trabajo, por lo cual no se desvirtúa el carácter de la renta.

Además, se puede citar la Consulta N° 4.738, que precisa que, una sociedad de hecho integrada por profesionales universitarios con título habilitante en el ejercicio de su profesión y por no profesionales, verifican la condición del artículo precitado y en consecuencia, las rentas obtenidas por la sociedad se consideran puras de trabajo.

¿Cómo se paga el IRPF?

La norma establece que se deben realizar anticipos del IRPF en forma bimestral(*1) durante el año civil, de la forma establecida en el numeral 70° de la Resolución No. 662/007 de 29.06.2007.

Además, deben presentar una declaración jurada anual a la fecha de acaecimiento del hecho generador del IRPF, al 31/12 de cada año, por todas las rentas de trabajo.

Una particularidad que tiene el cálculo del IRPF para los trabajadores independientes, es que para determinar la renta computable la ley establece una deducción de un 30% del monto total de los ingresos en concepto de gastos.

Sin perjuicio de lo anterior, se designaron responsables por obligaciones tributarias de terceros, por el impuesto correspondiente a las rentas originadas en servicios personales fuera de la relación de dependencia que les presten los contribuyentes del IRPF a los sujetos que a continuación se detallan:

a) Los contribuyentes del IRAE incluidos en la Dirección de Grandes Contribuyentes y en la Unidad CEDE de la Dirección General Impositiva.

b) El Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y demás personas públicas estatales y no estatales, no incluidas en el literal anterior, en su calidad de contratantes, ya sea en forma directa o a través de organismos internacionales.(*2)

La retención se realizará mensualmente y sólo procederá en el caso de que el total mensual facturado por el contribuyente al responsable supere en el mes las 10.000 (UI) Unidades Indexadas excluido el Impuesto al Valor Agregado.(*3) Su monto surgirá de aplicar la tasa del 7%, a la suma de la cantidad pagada o acreditada al titular de la renta más la retención correspondiente.

3. Inclusión en el IRAE por opción

Quienes obtengan rentas comprendidas en el IRPF podrán optar por tributar dicho impuesto o el IRAE(*4).

La opción podrá ser ejercida para las rentas de capital, con excepción de las originadas en dividendos o utilidades de entidades residentes, y de los rendimientos a que refiere el numeral 2 del Artículo 3° del Título 7; y para las rentas de trabajo, con excepción a las obtenidas en relación de dependencia, o para ambas en conjunto. Cabe aclarar que si se opta por tributar el IRAE sólo por un tipo de rentas no se queda obligado a tributar el IRAE por el otro.

Además, la norma establece que una vez hecha la opción de tributar el IRAE deberá liquidarse obligatoriamente este impuesto por un número mínimo de 3 ejercicios(*5).

Para hacer uso de la opción de tributar IRAE, se deberá dar cuenta a la DGI dentro de los tres meses del inicio de actividades que generen rentas comprendidas en el IRPF(*6).

Cuando los contribuyentes hagan uso de la opción, luego de transcurrido el plazo de los tres meses, la misma surtirá efectos a partir del ejercicio siguiente. **(*7)**

A estos efectos, la Administración Tributaria instauró un procedimiento simplificado para realizar la opción, que consiste en manifestar la voluntad de tributar el IRAE mediante el pago de primer anticipo del IRAE, correspondiente al ejercicio por el cual se realiza la opción. En los casos en los que no corresponda efectuar el primer anticipo del IRAE, se debe comunicar la opción en el Registro Único Tributario de la DGI antes del vencimiento del pago del referido anticipo. **(*8)**

Por otra parte, procurando la practicidad del trámite se ha implementado la actualización de impuestos a través de la página Web de la DGI ingresando a Servicios en línea. Cabe resaltar que para realizar el trámite vía Web se deberá contar con clave con contrato.

Concepto destacado:

Quienes obtengan rentas comprendidas en el IRPF por servicios personales pueden optar por liquidar el IRAE por dichas rentas, con excepción de las obtenidas en relación de dependencia.

4. Inclusión preceptiva en el IRAE

Deberán tributar preceptivamente el IRAE los contribuyentes en el IRPF por servicios personales prestados fuera de la relación de dependencia, cuando tales rentas superen las UI 4.000.000. **(*9)** A los efectos de convertir las unidades indexadas a moneda nacional se deberá utilizar la cotización de la UI de cierre del ejercicio.

Cuando el monto de las rentas supere el límite establecido, se deberá liquidar obligatoriamente el IRAE a partir del primer mes del ejercicio siguiente.

La inclusión preceptiva en el IRAE no obliga al contribuyente a permanecer en dicho impuesto un mínimo de ejercicios, en tal sentido, si las rentas no superan las UI 4.000.000 al año siguiente podrá volver a tributar el IRPF.

Concepto destacado:

Deben liquidar obligatoriamente el IRAE quienes obtengan rentas derivadas de la prestación de servicios personales fuera de la relación de dependencia por un importe mayor a UI 4.000.000 anuales. Deben liquidar el IRAE a partir del primer mes del ejercicio siguiente.

5. Liquidación del IRAE

5.1- Régimen de liquidación Real y Ficta

Existen dos regímenes de liquidación del IRAE, el régimen real o régimen de contabilidad suficiente **(*10)** y el régimen ficto **(*11)**.

En términos generales todos los sujetos pasivos del IRAE, pueden tributar por el régimen de estimación ficta, salvo aquellos que la norma obligue a tributar por el régimen de contabilidad suficiente.

El [Decreto No. 150/007](#) en su Artículo 168° especifica quienes están obligados a liquidar el IRAE mediante el régimen de contabilidad suficiente y en particular establece:

“ c) Los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas, y las entidades que atribuyen rentas y opten por liquidar este tributo de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 6º de este Decreto, siempre que los ingresos que originan rentas gravadas por dicho tributo hayan superado en el ejercicio anterior las UI 4.000.000 (cuatro millones de unidades indexadas).

A tales efectos se tomará la cotización de la unidad indexada vigente al cierre de ejercicio.”

Los sujetos pasivos que no resulten obligados por el artículo precitado podrán optar por determinar el IRAE mediante el régimen de contabilidad suficiente o el régimen ficto, según su conveniencia.

Además, establece que quienes sin estar obligados opten por tributar con contabilidad suficiente, deberán continuar liquidando por dicho régimen por al menos tres ejercicios, incluido el ejercicio de la opción. **(*12)**

En el régimen ficto, la renta neta se determina aplicando a las ventas, servicios y demás rentas brutas del ejercicio el 48% **(*13)**; a la cifra resultante se le deducen los sueldos de dueños o socios admitidos por la reglamentación. El monto así obtenido constituye la renta neta del ejercicio, sobre la que se aplicará la tasa del 25% determinando de esta forma el IRAE del ejercicio **(*14)**.

Respecto a la deducción de sueldos de dueños o socios, reales o fictos, la reglamentación condiciona tal deducción a que se presten efectivos servicios y se efectúen aportes jubilatorios al Banco de Previsión Social. **(*15)** Por otra parte, los profesionales universitarios que no se encuentran obligados a realizar aportes a BPS (por estar efectuando aportes

otra caja), pueden deducir en concepto de sueldos fictos de dueño o socios 11 Bases Fictas de Contribución por cada mes del ejercicio.

Interesa señalar que quienes aplican este criterio de determinación de rentas y enajenen un activo fijo afectado a su actividad, deben incluir dicho ingreso en la misma escala que se utiliza para determinar el impuesto para las restantes rentas. Esta posición fue sostenida en la [Consulta No. 5.112](#) la cual implica un cambio de enfoque en materia normativa en comparación con el régimen que se aplicaba en sede del IRIC. En consecuencia, los prestadores de servicios personales si venden un activo fijo deberán aplicar la escala del 48% a los efectos de la determinación de la renta.

En el régimen real de determinación del IRAE (régimen de contabilidad suficiente), se aplica la tasa del 25% a la renta menos los gastos admitidos (gastos devengados en el ejercicio, necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, debidamente documentados y gravados para la contraparte por alguna imposición a la renta, salvo excepciones expresamente establecidas).

En general, sería conveniente el régimen real cuando los gastos reales superan el 52% admitido para IRAE ficto. También podría incidir en la elección del régimen de liquidación, la posibilidad de aplicar la exoneración por inversiones (establecida en el Artículo 53º del Título 4º) a la que sólo pueden acceder quienes liquidan por el régimen real. La exoneración por inversiones implica una exoneración del IRAE de hasta un 40% de la inversión realizada en el ejercicio, de las rentas que se destinen a la adquisición de determinados bienes muebles, cumpliendo ciertas condiciones. En este sentido la Administración se ha expedido a través de la Consulta N° 5.046 y la Consulta N° 5.203 estableciendo que quienes determinan la renta de forma ficta deberán ceñirse al procedimiento indicado en el Artículo 64º y siguientes del [Decreto No. 150/007](#) de 26.04.007, por lo que no pueden ampararse al beneficio.

Concepto destacado:

Están obligados a liquidar por contabilidad suficiente los contribuyentes del IRPF que ingresaron preceptivamente al IRAE y quienes tributan dicho impuesto por opción si sus ingresos en el ejercicio anterior superaron las UI 4.000.000. Consecuentemente si no superan dicho importe pueden determinar el IRAE del ejercicio por el régimen real o el ficto, según su conveniencia.

5.2- Tratamiento de los Reintegros FONASA

Cabe resaltar que, a partir del 1º de Julio de 2011, los trabajadores independientes que prestan servicios personales fuera de la relación de dependencia, también se encuentran incluidos en el Seguro Nacional Integrado de Salud y por lo tanto aportan al FONASA, ya sea que se trate de un prestador de servicios personales que tributa el IRPF o que tributa el IRAE por opción o en forma preceptiva.

El aporte anual efectuado al FONASA se encuentra limitado, por lo que, si de la liquidación anual, el total de los aportes efectivos al FONASA superan al aporte anual máximo del contribuyente, la diferencia se reintegra en el transcurso del año siguiente.

Además, se designa al Banco de Previsión Social agente de retención del IRPF por el reintegro del excedente. La retención se determina aplicando el 20% al importe bruto reintegrado y se efectúa en ocasión del pago de dicha partida al beneficiario.

Si los prestadores de servicios personales tributan el IRPF, en ocasión de la liquidación correspondiente al ejercicio en que se efectivice el reintegro, los contribuyentes deberán restar los importes brutos reintegrados de las deducciones calculadas según el Artículo 58º del [Decreto No. 148/007](#) de 26 de Abril de 2007 y las retenciones efectuadas serán computadas también en la misma liquidación(*16).

Si tributan el IRAE bajo el régimen de contabilidad suficiente, deben computar el reintegro del excedente en el ejercicio en que el mismo se haga efectivo debiéndose restar de los gastos del ejercicio los importes brutos reintegrados y la retención del IRPF efectuada por el BPS será computada en ese mismo ejercicio como pago a cuenta del IRAE.(*17)

Si liquidan el IRAE por el régimen ficto, al constituir el reintegro un menor gasto (y no un ingreso), no tiene efecto en la liquidación. Sin embargo la retención del IRPF efectuada por el BPS se puede considerar como un pago a cuenta del IRAE.

5.3- Régimen de anticipos

Por otra parte, en el IRAE se prevé un mecanismo de pago del impuesto mediante anticipos mensuales a cuenta del impuesto anual. Concretamente los contribuyentes de IRPF por servicios personales fuera de la relación de dependencia que liquiden IRAE (por opción o preceptivamente), deben efectuar en el primer ejercicio de actividad comprendida en el IRAE pagos a cuenta del impuesto que ascienden al 12 % de sus ingresos mensuales(*18), y dicho importe se debe comparar con el “anticipo mínimo” establecido en el Artículo 93º del Título 4, debiendo abonar el

mayor de ambos. Este pago a cuenta en el primer ejercicio de actividad gravada por IRAE, es una particularidad establecida expresamente para estos contribuyentes, dado que en general quienes inician actividades grabadas por IRAE no se encuentran obligados a realizar pagos a cuenta y sólo realizan los anticipos mínimos por su primer ejercicio. A partir de la presentación de la declaración jurada de IRAE determinarán su coeficiente, al igual que los restantes contribuyentes, obteniendo la relación entre el monto del impuesto y las ventas, servicios y otras rentas brutas que originen rentas gravadas en cada ejercicio. Dicho coeficiente se aplicará sobre los ingresos antes mencionados de cada mes del ejercicio siguiente. A su vez se debe comparar con el “anticipo mínimo” y abonar por el importe mayor.

5.4- Cómputo de las retenciones del IRPF

Para finalizar el análisis, cabe mencionar que si estos contribuyentes fueron objeto de retención del IRPF y tienen la condición de contribuyentes de IRAE, podrán deducir dichas retenciones como pago a cuenta del referido tributo. Las retenciones se podrán imputar tanto a los anticipos mensuales así como al saldo del impuesto.

6. Otros impuestos

6.1. Impuesto al Valor Agregado

El Artículo 6° del Título 10 designa sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado (IVA) entre otros a:

“ . B) Quienes realicen los actos gravados en el ejercicio de las actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, de acuerdo con lo dispuesto por el Artículo 5º del Título 4 de este Texto Ordenado.

C) Quienes perciban retribuciones por servicios personales prestados fuera de la relación de dependencia, no comprendidos en los literales anteriores, de acuerdo a lo dispuesto por el Artículo 34 del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas.”

En función de lo anteriormente expresado, por las rentas de trabajo obtenidas fuera de la relación de dependencia son contribuyentes del IVA ya sea que tributen el IRPF o el IRAE.

El ser contribuyente del IRAE o del IRPF tiene una repercusión importante respecto a las obligaciones de pago de los anticipos del IVA y en las restricciones para la deducción del impuesto incluido en la compra de bienes y servicios destinados a la actividad del contribuyente.

En relación a las obligaciones de pago del IVA, si es contribuyente del IRPF, los anticipos se realizan en forma bimestral(*19) y si es contribuyente del IRAE, los mismos se realizan en forma mensual.

En relación a la deducción del IVA compras, la ley prevé(*20) que los sujetos pasivos que perciban retribuciones por servicios personales prestados fuera de la relación de dependencia y no tributen el IRAE, no pueden deducir el impuesto incluido en sus adquisiciones de:

A) Vehículos(*21).

B) Mobiliario y gastos de naturaleza personal.

Por su parte la reglamentación enumera en forma no taxativa los gastos de naturaleza personal, mencionando como tales: vestimenta, comida y préstamos bancarios. Asimismo, el Artículo 126° del [Decreto No. 220/998](#) puntualiza que *“El impuesto correspondiente a las adquisiciones de bienes y servicios que se destinen parcialmente a actividades gravadas se computarán en la proporción correspondiente, con un máximo del 50% (cincuenta por ciento), salvo que se demuestre fehacientemente que la afectación a la actividad gravada supera ese porcentaje.”*

Al tributar IRAE por las rentas de trabajo independiente, estas restricciones se eliminan, por lo cual se permite la deducción del IVA correspondiente a la adquisición de vehículos, en tanto se vinculen a su actividad y en la proporción que se afecte a la misma. A su vez, no existe el tope del 50% para las adquisiciones afectadas parcialmente a la actividad gravada.

Concepto destacado:

Al tributar el IRAE por las rentas de trabajo independiente, se eliminan las restricciones para la deducción del IVA compras existentes para quienes tributan por IRPF, pudiendo deducir por ejemplo el impuesto incluido en la adquisición del vehículo, en tanto se vinculen a su actividad y en la proporción que se afecte a la misma.

6.2. impuesto al Patrimonio

Los prestadores de servicios personales que tributan el IRPF no son contribuyentes de Impuesto al Patrimonio (IPAT). Solamente quedan incluidos en el IPAT como personas físicas contribuyentes si superan el mínimo no imponible correspondiente.

En lo que respecta a los servicios personales que por sus rentas tributan el IRAE por opción, en principio, no son contribuyentes del IPAT quedando incluidos en el IPAT como personas físicas contribuyentes si su patrimonio fiscal excede el mínimo no imponible. Asimismo, pueden optar por tributar IPAT en calidad de contribuyentes, en lo que refiere al patrimonio afectado a esta actividad. En caso de ejercer la opción, deben liquidar el IPAT por el mismo lapso que se liquide el IRAE(*22).

Sin embargo, los prestadores de servicios personales incluidos en el IRAE en virtud de la inclusión preceptiva, se encuentran designados como sujetos pasivos contribuyentes del IPAT, por el literal C) del Artículo 1 del Título 14. En consecuencia, deben liquidar el IPAT por el patrimonio afectado a la realización de servicios personales fuera de la relación de dependencia, por los ejercicios en que resulten obligados a liquidar el IRAE.

Finalmente, en lo que respecta a las normas de valuación se aplican las normas de patrimonio para personas jurídicas, con excepción de los que tributan el IRAE por opción y no optan por liquidar el IPAT como contribuyentes y aquellos que mantienen el régimen del IRPF, los cuales liquidan el IPAT aplicando las normas de valuación de personas físicas.

7. Servicios personales prestados mediante Entidades en Régimen de Atribución de Rentas (ERAR)

7.1. Descripción del régimen de atribución de rentas

Cuando los servicios personales se presentan mediante sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada u otras formas sociales (salvo sociedades de hecho) reguladas por la [Ley No.16.060](#), por dichas rentas se debe tributar IRAE preceptivamente.(*23) Si son prestados a través de sociedades de hecho o sociedades civiles y alguno de sus socios no son residentes fiscales, también tributarán IRAE preceptivamente.(*24)

Sin embargo, cuando los servicios personales son prestados mediante sociedades de hecho o sociedades civiles y la totalidad de sus socios son residentes, las rentas obtenidas, al ser rentas puras de trabajo, no quedan comprendidas preceptivamente en el IRAE, sino que estarán sujetas al régimen de atribución de rentas. El Artículo 7º del Título 7 establece que la atribución de rentas opera cuando:

“Las rentas correspondientes a las sucesiones, a los condominios, a las sociedades civiles y a las demás entidades con o sin personería jurídica, se atribuirán a los sucesores, condóminos o socios respectivamente, siempre que se verifique alguna de las siguientes hipótesis:

A) Que las entidades a que refiere este artículo no sean contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), del Impuesto a las Rentas de los No Residentes ni del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA).

B) Que aun cuando dichas entidades sean contribuyentes de alguno de los tributos a que refiere el literal anterior, las rentas objeto de atribución sean rentas de capital o de trabajo no alcanzadas por el IRAE y los ingresos de los que tales rentas deriven no se encuentren gravados por el IMEBA”.

Cuando se cumplen las mencionadas condiciones opera la transparencia fiscal: la sociedad no es contribuyente del IRPF, sino que atribuye las rentas a los socios quienes serán los contribuyentes.

A efectos de imputar las rentas correspondientes a los servicios personales fuera de la relación de dependencia, se consideran los ingresos brutos de fuente uruguaya con deducción de los créditos que resulten incobrables y de los importes facturados por cada socio a la entidad.(*25)

La atribución se realiza en función de las normas o contratos aplicables a cada caso. La reglamentación prevé que, en caso de no existir prueba fehaciente, las rentas se atribuirán en partes iguales y considera como prueba fehaciente, entre otros instrumentos, los contratos inscriptos o no, que establezcan la forma de participación en las referidas rentas.(*26)

A efectos de ejemplificar, supongamos una sociedad de hecho que obtiene rentas puras de trabajo, integrada por dos socios residentes, que factura mensualmente \$600.000. A su vez, uno de los socios (socio A) factura a la sociedad \$100.000 y el otro socio (socio B) factura a la sociedad \$ 200.000. Además, ese mes la sociedad puede reconocer como incobrable un crédito que asciende a \$ 50.000.

En primer lugar se determinan las rentas a atribuir:

Ingresos facturados por la sociedad 600.000

- Créditos incobrables	(50.000)
- Importe facturado por socio A	(100.000)
- Importe facturado por socio B	<u>(200.000)</u>
Rentas a atribuir	250.000

En este caso la renta a imputar a los socios será de \$250.000. Las rentas se atribuirán en partes iguales por lo cual a cada socio le corresponderá \$125.000, salvo que exista prueba fehaciente que establezca que corresponde tomar otro porcentaje de participación.

En su liquidación individual del IRPF cada socio incluirá:

Socio A

Facturación propia	100.000
Ingresos atribuidos por la sociedad	<u>125.000</u>
Total de ingresos	225.000
Deducción legal 30% (Art. 34 Título 7)	<u>(67.500)</u>
Monto de ingresos gravados para IRPF	157.500

Socio B

Facturación propia	200.000
Ingresos atribuidos por la sociedad	<u>125.000</u>
Total de ingresos	325.000
Deducción legal 30% (Art. 34 Título 7)	<u>(97.500)</u>
Monto de ingresos gravados para IRPF	227.500

Se debe tener presente, además, que si el socio tuviera una remuneración real ante BPS, se deben comparar los ingresos mensuales atribuidos al socio menos la deducción del 30% correspondiente (70% de los ingresos atribuidos) con la remuneración real que posea en la sociedad, computando en su liquidación de IRPF la mayor de ambas cantidades. **(*27)**

Cada socio es contribuyente del IRPF, siendo el obligado a efectuar los anticipos bimestrales del impuesto, en caso de corresponder.

En tanto que, la sociedad es contribuyente de IVA servicios personales **(*28)**, por lo cual es la obligada a realizar los anticipos bimestrales de dicho impuesto.

Respecto a las obligaciones formales, la sociedad debe presentar una declaración jurada anual de atribución de rentas. **(*29)** Asimismo, la sociedad no es contribuyente del impuesto al patrimonio pero igualmente debe declarar su patrimonio y la cuota parte que corresponda a cada socio. **(*30)** Por último, debe presentar la declaración jurada como contribuyente de IVA servicios personales.

Adicionalmente, cada socio debe presentar su declaración jurada de IRPF declarando los ingresos atribuidos y las restantes rentas de trabajo, en caso de existir.

7.2. Opción de tributar IRAE

Las entidades en régimen de atribución de rentas, tienen la posibilidad de optar por tributar IRAE. Al ejercer la opción, se convierten en contribuyentes del impuesto, dejando de operar la transparencia fiscal. La norma establece expresamente que la opción de tributar el IRAE la realiza la sociedad y que, respecto a estas rentas, los socios no pueden ejercer individualmente la opción de tributar IRAE. **(*31)**

Asimismo, en caso de liquidar el IRAE, puede optar por liquidar bajo el régimen de contabilidad suficiente o el régimen ficto. Sin embargo deberá liquidar en forma preceptiva por el régimen real si los ingresos del ejercicio anterior superaron las UI 4.000.000 a la cotización de cierre de ejercicio. **(*32)**

Por otro lado, de optar por tributar IRAE, la sociedad será contribuyente de IVA general, por lo cual los pagos del impuesto serán en forma mensual.

Respecto al Impuesto al Patrimonio, la sociedad puede optar por tributar Impuesto al patrimonio “empresarial” **(*33)**, convirtiéndose en contribuyente del impuesto, debiendo abonar el tributo y presentar declaración jurada en calidad de contribuyente. En caso contrario, es decir al no optar por tributar “patrimonio empresarial”, igualmente debe

presentar la declaración jurada pero sólo a efectos de declarar su patrimonio y la cuota parte que corresponda a cada socio.

Finalmente, es conveniente recordar que, la distribución de utilidades se encuentra exonerada del IRPF de acuerdo a lo dispuesto por el inciso final del literal C) del Artículo 27 del Título 7 “*estarán exentas las utilidades distribuidas por los sujetos prestadores de servicios personales fuera de la relación de dependencia que hayan quedado incluidos en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas en aplicación de la opción del Artículo 5º del Título 4 del Texto Ordenado 1996. Esta exoneración alcanza exclusivamente a las utilidades derivadas de la prestación de servicios personales*”

Concepto destacado:

La opción de tributar el IRAE la realiza la sociedad y respecto a las rentas atribuidas los socios no pueden ejercer individualmente la opción de tributar IRAE

7.3. Inclusión preceptiva en el IRAE de los integrantes de la ERAR

La Administración Tributaria, en la Consulta N° 5.316, precisó que las ERAR no quedan comprendidas en el IRAE preceptivamente en ningún caso.

Dicha afirmación se fundamenta en que la reglamentación, en el Artículo 7º del [Decreto No. 150/007](#) de 26.04.007, estableció que los contribuyentes del IRPF, que obtengan rentas fuera de relación de dependencia y sus ingresos superen U.I.4:000.000 en el ejercicio, deberán liquidar obligatoriamente el IRAE a partir del primer mes del ejercicio siguiente.

A su vez, la ley al definir las ERAR, en el Artículo 7º del Título 7 del TO 1996, expresa que, respecto a estas rentas, los sucesores, condóminos o socios no podrán ejercer individualmente la opción de tributar IRAE sino que la opción deberá ser ejercida por la entidad. En este caso será la entidad la que se constituirá en contribuyente de IRAE

En consecuencia, la ERAR no es en ningún caso contribuyente de IRPF, sino que atribuye rentas a sus integrantes; o en su defecto es contribuyente del IRAE por ejercer la opción de tributar dicho impuesto.

La Consulta N° 5.316 concluye que:

“serán los integrantes de la ERAR quienes quedarán obligados a liquidar el IRAE, en aquellos casos en que individualmente sus ingresos fuera de relación de dependencia superen el límite establecido en el Artículo 7º del [Decreto No. 150/007](#). La entidad solo será contribuyente de IRAE cuando realice la opción correspondiente

En resumen, una ERAR no es contribuyente de IRAE en forma preceptiva por monto de ingresos, sino que esa obligación recae sobre sus integrantes; sin embargo, la entidad podrá ser contribuyente de IRAE en caso de ejercer la opción prevista en el Artículo 5º del Título 4 del TO 1996, porque así se lo permite el inciso tercero del Artículo 7º del Título 7 del TO 1996.”

Continuando con el ejemplo planteado anteriormente, supongamos que en el ejercicio finalizado el 31/12/2012 la sociedad obtuvo ingresos anuales por \$16.000.000 y no optó por tributar IRAE. El socio A le facturó a la sociedad \$ 1.000.000 mientras que el socio B le facturó \$ 5.000.000.

Ingresos de la sociedad	\$18.000.000
-------------------------	--------------

- Importe facturado por socio A	(\$1.000.000)
- Importe facturado por socio B	<u>(\$5.000.000)</u>
Ingresos a imputar a los socios	\$12.000.000

La sociedad atribuye \$6.000.000 a cada uno de sus integrantes. En su cálculo individual, cada socio incluirá:

Socio A

Facturación propia	\$1.000.000
Ingresos atribuidos por la sociedad	<u>\$6.000.000</u>
Total de ingresos	\$7.000.000

Socio B

Facturación propia	\$5.000.000
Ingresos atribuidos por la sociedad	<u>\$6.000.000</u>
Total de ingresos	\$11.000.000

La sociedad no optó por tributar IRAE y nunca es contribuyente de IRAE preceptivamente por el monto de ingresos, sino que la obligación recae sobre sus socios.

Analizando la inclusión preceptiva de cada socio, se debe comparar el monto de las rentas que obtengan en el ejercicio, derivadas de la prestación de servicios personales fuera de la relación de dependencia, con el que resulte de convertir a moneda nacional UI 4.000.000 a la cotización de cierre del ejercicio. La cotización de la UI al 31/12/2012 era de 2,5266, equivalentes a \$10.106.400.

El socio A obtuvo en el ejercicio 2012 un total de ingresos fuera de la relación de dependencia de \$7.000.000, por lo que no supera el monto para tributar preceptivamente IRAE.

El socio B obtuvo en el ejercicio 2012 un total de ingresos fuera de la relación de dependencia de \$ 11.000.000, monto que supera los \$10.106.400 (UI 4.000.000 a la cotización de cierre de ejercicio) por lo cual en el ejercicio siguiente (ejercicio 2013) debe tributar preceptivamente IRAE por sus rentas fuera de la relación de dependencia. **(*34)**

Suponiendo que en el ejercicio anterior el total de las rentas fuera de la relación de dependencia de cada socio no hubieran superado las UI 4.000.000, por el ejercicio 2012, ambos socios podrían haber optado por IRAE por sus rentas propias (de haber ejercido la opción en tiempo y forma); mientras que por los ingresos imputados por la sociedad deben tributar preceptivamente IRPF, dado que la opción de tributar IRAE sólo puede ser realizada por la sociedad.

Concepto destacado:

Una ERAR nunca es contribuyente del IRAE preceptivo por su nivel de ingresos, sino que la obligación recae sobre sus integrantes.

8. Volver a tributar IRPF

8.1. Procedimiento simplificado para comunicar la opción de tributar el IRPF

A través de la Resolución No. 550/011 la DGI estableció un mecanismo simplificado a efectos de comunicar el ejercicio de la opción de volver a tributar IRPF. Tal mecanismo lo pueden aplicar quienes hubieran ejercido la opción de tributar IRAE y hayan liquidado dicho impuesto por al menos tres ejercicios así como quienes hayan quedado incluidos preceptivamente en el IRAE y hayan dejado de estar comprendidos en tal hipótesis.

El procedimiento simplificado consiste en abonar el primer anticipo del IRPF correspondiente al año por el cual se realiza la opción, comunicándose de esta forma que se está optando por IRPF.

En caso de que el contribuyente no deba efectuar el primer anticipo, deberá comunicar ante el Registro Único Tributario de la DGI tal opción disponiendo de un plazo de 90 días, contados desde el inicio del ejercicio fiscal por el cual se realiza la opción. **(*35)**

8.2. Consecuencias fiscales que derivan de cambiar de impuesto a la renta, en relación a los bienes involucrados

En la Consulta N° 5.345 se plantea si existen consecuencias fiscales derivadas de cambiar de impuesto a la renta, pasando del IRAE al IRPF, en relación a los bienes muebles e inmuebles involucrados. En particular, se consulta sobre las consecuencias del inciso final del Artículo 17 del Título 4 del Texto Ordenado 1996 que establece *“Cuando el titular de la empresa unipersonal, el socio o el accionista retire para su uso particular, de su familia o de terceros, bienes de cualquier naturaleza, o éstos sean destinados a actividades cuyos resultados no estén alcanzados por el impuesto, se considerará que tales actos se realizan al precio corriente de venta de los mismos bienes con terceros.”* (Subrayado nuestro).

La Administración considera que al cambiar de impuesto, pasando del IRAE al IRPF, los bienes no cambian de destino, sino que se mantienen afectados a la misma actividad, y en consecuencia no se debe computar como renta bruta la desafectación de los bienes. La respuesta brindada por la Administración se basa en que *“La norma tiene por finalidad evitar que por la vía de adjudicación de bienes a los dueños de la empresa o el retiro de bienes, dejen de computarse resultados fiscales que se determinarían si tales bienes fueran vendidos. Por lo tanto, en el caso en consulta en la medida que el contribuyente cambia de impuesto a la renta, pero los bienes no cambian de destino y se mantienen afectados a la misma actividad, no será de aplicación el inciso final del Artículo 17 del Título 4 del Texto Ordenado 1996.”* **(*36)**

Por otra parte, es oportuno analizar el tratamiento tributario de una efectiva enajenación de dichos bienes, ya que en este caso sí se producen consecuencias fiscales.

Conviene recordar que un contribuyente de IRPF como tal no puede deducir el IVA por la adquisición de vehículos, por estar expresamente prohibido por la legislación. Sin embargo, en el régimen de IRAE al no existir tal restricción pueden adquirirse vehículos y enajenarse cuando el contribuyente haya retornado a tributar IRPF.

En esta situación, cuando un contribuyente de IRPF por rentas de trabajo independiente enajena un vehículo, o en general cualquier activo fijo, en cuanto al IVA, dicha enajenación se encuentra gravada cuando el sujeto pasivo haya deducido el impuesto correspondiente en oportunidad de su adquisición y el IVA se factura en la proporción que se hubiera deducido el gravamen incluido en la compra de tales bienes. **(*37)**

En cuanto al impuesto a la renta, la referida enajenación se encuentra alcanzada por IRPF Categoría I (incrementos patrimoniales).

En caso de estar tributando IRAE, la enajenación de bienes muebles afectados a la actividad, se encuentra gravada por IVA en todos los casos e íntegramente, estando, además, gravada por el IRAE.

Concepto destacado:

Al cambiar de impuesto, pasando del IRAE al IRPF los bienes afectados a la actividad no cambian de destino y en consecuencia no se debe computar renta bruta por la desafectación de los bienes.

9. normativa, jurisprudencia y BIBLIOGRAFÍA consultada

Título 4 T.O. 1996

Título 7 T.O. 1996

Título 10 T.O. 1996

Título 14 T.O. 1996

[Decreto No. 150/007](#) de 26.04.2007

[Decreto No. 148/007](#) de 26.04.2007

[Decreto No. 220/998](#) de 12.08.1998

[Decreto No. 600/988](#) de 21.09.1988

Resolución No. 662/007 de 29.06.2007

Numeral 2 Resolución No. 1139/007 de 1.10.2007

Resolución No. 550/011 de 31.03.2011

Resolución No. 575/012 de 21.03.2012

Resolución No. 1135/013 de 15.04.2013

[Consulta No. 4.738](#) de 18.02.2008

[Consulta No. 4.757](#) de 02.10.2007

[Consulta No. 5.046](#) de 29.07.2009

[Consulta No. 5.112](#) de 16.01.2009

[Consulta No. 5.203](#) de 30.07.2009

[Consulta No. 5.280](#) de 16.01.2009

[Consulta No. 5.316](#) de 23.03.2010

[Consulta No. 5.345](#) de 25.05.2010

Revista Tributaria No. 209 del instituto Uruguayo de Estudios Tributarios - Tributación por las rentas del trabajo por Raúl Giacomini

(*1) Artículo 77° [Decreto No.148/007](#), Numeral 71° Resolución No. 662/007, Artículo 165° del [Decreto No. 220/998](#), con la redacción dada por el Artículo 29° del [Decreto No. 207/007](#) de 18.06.2007

(*2) Artículo 73° [Decreto No. 148/007](#)

(*3) Artículo 74° [Decreto No. 148/007](#). En el caso de los corredores y productores de seguros la retención operará en todos los casos, independientemente del monto mensual facturado.

(*4) Artículo 5° Título 4 TO 1996

(*5) (Inciso 4, Artículo 6°, [Decreto No. 150/007](#)

(*6) Inciso 3, Artículo 6°, [Decreto No. 150/007](#)

(*7) Numeral 2°, Resolución No. 1.139/007

(*8) Este mecanismo no se encuentra establecido por resolución y se ha dado a conocer por parte de la Administración a través de comunicados.

(*9) Artículo 5° Título 4 del TO 1996, Artículo 7° [Decreto No. 150/007](#)

(*10) Artículo 168° [Decreto No. 150/007](#)

(*11) Artículo 64° [Decreto No. 150/007](#)

(*12) Literal c) Artículo 168° [Decreto No. 150/007](#)

(*13) El Inciso 4º del Artículo 64º del [Decreto No. 150/007](#) establece: Quienes obtengan rentas comprendidas en el IRPF y tributen IRAE por haber ejercido la opción aplicarán obligatoriamente la escala del 48%.

(*14) Artículo 64º [Decreto No. 150/007](#)

(*15) Artículo 32º [Decreto No. 150/007](#)

(*16) Resolución No. 575/012 de 21/03/2012

(*17) Resolución No. 1.135/013 de 15/04/2013

(*18) Artículo 165º [Decreto No. 150/007](#) Nota: Este inciso fue sustituido por [Decreto No. 281/007](#) de 06.08.007, Art. 2º. (D.Of.10.08.007).

(*19) Artículo 165º del [Decreto No. 220/998](#), con la redacción dada por el Artículo 29º del [Decreto No. 207/007](#) de 18.06.2007

(*20) Inciso 10º Artículo 9 T10

(*21) [Consulta No. 5.280](#) de 16.11.2009

(*22) Artículo 1º Título 14, Artículo 1º [Decreto No. 600/988](#) Literal C Artículo 1º Título 14 “ C) *Quienes están comprendidos en el inciso final del Artículo 5º del Título 4 del Texto Ordenado 1996. Interpretase que, quienes tributen IRAE en ejercicio de la opción prevista en el inciso primero del artículo referido, podrán asimismo optar por tributar este impuesto en calidad de contribuyentes, en lo que refiere al patrimonio afectado a obtener las rentas incluidas en el literal C) de dicho artículo. En caso de ejercer la opción, deberá liquidarse este impuesto por el mismo lapso que se liquide el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.*”

(*23) Lit. A) Artículo 3º Título 4 T.O 1996

(*24) Num. 8 Lit. A) Artículo 3º Título 4 T.O 1996

(*25) Inciso 4º Artículo 6º [Decreto No. 148/007](#)

(*26) Inciso 2º Artículo 6º [Decreto No. 148/007](#)

(*27) Inciso 4º Artículo 50º [Decreto No. 148/007](#) “En caso de tratarse de rentas del trabajo atribuidas por las entidades comprendidas en el Artículo 7º del Título que se reglamenta, el contribuyente deberá comparar el monto referido en el inciso anterior con las remuneraciones reales a que refiere el Artículo 49º de este Decreto obtenidas en la entidad que atribuye. La renta computable será la mayor de ambas cantidades.”

(*28) Artículo 1º [Decreto No. 220/998](#) establece que son contribuyentes del IVA “c) *Quienes perciban retribuciones por servicios personales no comprendidos en los literales anteriores, con excepción de las obtenidas en relación de dependencia, de acuerdo a lo establecido por el Artículo 34 del Título 7 del Texto Ordenado 1996 (Impuesto a la Renta de las Personas Físicas). Quedan comprendidos en este literal los titulares de los ingresos gravados, sean personas físicas o sociedades con o sin personería jurídica.*”

(*29) Resolución No. 662/007 Num. 72 bis) “Entidades que atribuyen rentas. *Presentación declaración jurada.- Las entidades a que refiere el Artículo 7º del Título 7 del Texto Ordenado 1996, no contribuyentes de Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, deberán presentar una declaración jurada anual donde se identifique a los sucesores, condóminos o socios, se detallen las rentas obtenidas en el ejercicio y las retenciones que le hubieren efectuado, discriminadas por categoría, y se especifique los porcentajes a atribuir a cada integrante.*”

(*30) Artículo 6º Título 14.

(*31) Una vez ejercida la opción, deberá continuarse liquidando el IRAE por al menos tres ejercicios.

(*32) Literal C Artículo 168º del [Decreto No. 150/007](#)

(*33) Literal C Artículo 1º Título 14

(*34) Artículo 7º [Decreto No. 150/007](#) “Cuando el monto de las rentas referidas supere el antedicho límite, deberá liquidarse obligatoriamente el impuesto que se reglamenta a partir del primer mes del ejercicio siguiente.”

(*35) El Numeral 4º) de la Resolución No. 550/011 de 31.03.2011 dispuso un plazo especial para el año 2011: “*Transitorio.- Aquellos contribuyentes que deseen ejercer la opción prevista en los numerales anteriores por los ejercicios iniciados el 1º de Enero de 2011, podrán hacerlo con el pago del primer o segundo anticipo del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas, mientras que el plazo a que refiere el numeral 2º, disponible para ellos, será de 150 días.*

Quienes abonen anticipos del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas correspondientes al ejercicio 2011 hasta el 31 de Mayo de dicho año, y deseen ejercer la referida opción, podrán considerar tales anticipos, a cuenta del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas de tal período.”

(*36) Artículo 9º del Título 10 del Texto Ordenado 1996 e inciso final del Artículo 118º [Decreto No. 220/998](#)