

SUMARIO DE Legislación Tributaria de América Latina 2021



CIAT
Centro Interamericano de
Administraciones Tributarias



SUMARIO DE **Legislación Tributaria de América Latina 2021**

Coordinador
Luis Peragón



CIAT
Centro Interamericano de
Administraciones Tributarias

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021

© 2022 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

ISBN: 978-9962-722-18-2

Diseño Gráfico: Coordinación de Comunicación y Publicaciones del CIAT

Propiedad Intelectual

Todos los derechos reservados. Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta publicación, o su uso en cualquier forma, o por cualquier medio, ya sea electrónico o mecánico, incluyendo fotocopiado, grabación, transmisión o cualquier sistema de almacenamiento y recuperación de información, sin el permiso por escrito del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. www.ciat.org

Las opiniones expresadas en esta obra son exclusivamente del autor y no necesariamente reflejan el punto de vista del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) ni de los países que representa.

Citar

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT (Ed.), Peragón, L. (Coord.) (2022). *Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021*. CIAT.

Contenido

7

Editorial

Países

9



Argentina

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

89



Bolivia

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

157



Brasil

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

245



Chile

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

315



Colombia

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

419



Costa Rica

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

485



Cuba

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

539



Ecuador

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

617



El Salvador

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

665



Guatemala

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

717



Honduras

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

769



México

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

847



Nicaragua

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

897



Panamá

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

953



Paraguay

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

999



Perú

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

1077



República Dominicana

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

1129



Uruguay

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

1201



Venezuela

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales
- Sección 3. Contribuciones Sociales

Editorial

Para la Secretaría Ejecutiva del CIAT, es muy grato presentar a todos los funcionarios de las administraciones tributarias de los países miembros y miembros asociados de nuestro organismo y, en general, a toda la comunidad fiscal internacional el “**Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021**”, una obra de consulta y punto de referencia sobre la normativa tributaria vigente en 2021 en diecinueve países de América Latina (Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Cuba, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay, Venezuela).

Esta obra permite al lector conocer la estructura y el funcionamiento de los principales tributos establecidos en cada uno de los países objeto de análisis. El Sumario de Legislación Tributaria se estructura en tres secciones:

- La sección primera cubre el conjunto de tributos cuya potestad corresponde al Gobierno Central.
- La sección segunda se ocupa de los tributos cuya potestad normativa o funcionamiento corresponde a los gobiernos subnacionales (Estados y Municipios), en aquellos países en los que existen estos niveles.
- La sección tercera abarca el análisis de las contribuciones sociales.

En cada una de las secciones de los diferentes niveles de gobierno, los tributos se clasifican en base a su objeto de gravamen (la renta, el consumo, la propiedad, etc.). Cada tributo es analizado secuencialmente, en base a cada uno de sus elementos constitutivos: sujeto pasivo, base imponible, deducciones, exenciones, tipos de gravamen, etc., utilizando estrictamente la técnica tributaria.

La descripción de cada uno de los conceptos o elementos del tributo se efectúa rigurosamente de acuerdo con su normativa vigente (Leyes, Reglamentos y otras normas tributarias adicionales), incluyéndose la correspondiente referencia legal, con objeto de facilitar al lector su posterior consulta de los textos legales originarios, si así lo desea.

En definitiva, el Sumario de Legislación Tributaria, trata de abrir la puerta al lector a una primera aproximación a la realidad tributaria de América Latina, de forma individualizada, para cada una de las jurisdicciones o, de forma transversal, comparando las diferentes legislaciones para un determinado tributo, todo ello en base a una información actualizada, algo que dota de un gran valor añadido a una obra de estas características.



Márcio Ferreira Verdi
Secretario Ejecutivo

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



Argentina

Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central

**Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos
Subnacionales**

Sección 3. Contribuciones Sociales

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	13
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	13
A. Personas Jurídicas: Impuesto a las Ganancias.....	13
B. Personas Físicas: Impuesto a las Ganancias.....	25
C. Gravamen de Emergencia sobre Premios de Determinados Juegos de Sorteos y Concursos Deportivos.....	36
II. Impuestos sobre la Propiedad	37
A. Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas	37
B. Impuesto sobre los Bienes Personales	39
C. Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas.....	43
D. Contribución Extraordinaria sobre el Capital de Cooperativas y Mutuales de Ahorro, de Crédito y/o Financieras, de Seguros y/o Reaseguros.....	44
E. Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia	46
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	49
A. Impuesto al Valor Agregado	49
IV. Impuestos Selectivos.....	54
A. Impuestos Internos	54
B. Impuestos sobre los Combustibles Líquidos y al Dióxido de Carbono	59
C. Recargo sobre el Gas Natural y Gas Licuado de Petróleo.....	63
D. Impuesto Específico sobre la Realización de Apuestas	63
E. Impuesto Indirecto sobre Apuestas Online	64
F. Recargo destinado al Fondo Nacional de Energía Eléctrica.....	65
G. Impuesto Adicional de Emergencia sobre los Cigarrillos.....	66
H. Impuestos Adicionales destinados al Fondo Especial del Tabaco	67
I. Impuesto a las Entradas de Espectáculos Cinematográficos y Videogramas Grabados	67

J.	Impuesto a los Servicios de Comunicación Audiovisual.....	69
K.	Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria	71
V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	74
A.	Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuenta Corriente Bancaria	74
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	76
A.	Derechos de Importación	76
B.	Derechos de Exportación	77
VII.	Regímenes Simplificados.....	79
A.	Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.....	79
VIII.	Otros.....	82
A.	Impuesto a los Pasajes Aéreos al Exterior	82

SECCIÓN 2

	Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales	83
I.	Impuestos sobre la Propiedad	83
A.	Impuesto Inmobiliario o Contribución Territorial	83
B.	Impuesto a los Automotores	84
II.	Impuestos Generales sobre el Consumo	84
A.	Impuesto sobre los Ingresos Brutos	84
III.	Otros.....	85
A.	Impuesto de Sellos	85

SECCIÓN 3

	Contribuciones Sociales	85
--	-------------------------------	----

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados
- VIII. Otros

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Personas Jurídicas: Impuesto a las Ganancias
- B. Personas Físicas: Impuesto a las Ganancias
- C. Gravamen de Emergencia sobre Premios de Determinados Juegos de Sorteos y Concursos Deportivos

A. Personas Jurídicas: Impuesto a las Ganancias

(L N° 20.628, TO mediante D No 824-19 -LIAG- y sus normas modificadoras; D N° 862-19 -RLIAG- y sus modificaciones)

Las empresas están sujetas al Impuesto a las Ganancias (en adelante, IAG) y, hasta el ejercicio **2018**, al Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta. No obstante, este último impuesto ha sido **derogado** para los ejercicios fiscales posteriores al **31-12-2018**.

Los beneficios de las sociedades colectivas y otras entidades transparentes deben ser declarados por sus miembros.

Sujeto pasivo

Con carácter general, son sujetos pasivos del IAG, las sociedades de capital constituidas en Argentina y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras, así como los denominados beneficiarios del exterior, es decir: las sociedades en general y las empresas unipersonales no incluidas anteriormente.

Las sociedades y los establecimientos permanentes de empresas extranjeras se consideran **residentes** y, por tanto, sujetos al impuesto por su renta mundial, mientras que los contribuyentes **no residentes** sólo tributan por sus rentas de fuente argentina (LIAG art.116).

Base imponible

El impuesto se aplica a todas las ganancias obtenidas por las **personas jurídicas** (LIAG art.1).

A efectos del impuesto, se consideran ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas (LIAG art.2):

- Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación. Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 73 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, excepto que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 73, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 82 y éstas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.
- Los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.
- Los resultados derivados de la enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales — incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares—, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.
- Los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

Las personas jurídicas **residentes** en Argentina tributan sobre su renta mundial, pudiendo computar como pago a cuenta del IAG las cuantías efectivamente abonadas por impuestos análogos, por sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

Por el contrario, las personas **no residentes** sólo tributan sobre sus ganancias de fuente argentina.

En general, se consideran **ganancias de fuente argentina** (RLIAG art.10):

- Los alquileres y arrendamientos de inmuebles situados en Argentina, así como los derechos sobre estos.
- Los intereses de depósitos bancarios en Argentina; los dividendos distribuidos por sociedades argentinas; el alquiler de bienes muebles situados o utilizados en Argentina; las regalías por bienes y derechos situados o utilizados económicamente en Argentina; las rentas vitalicias abonadas por entidades constituidas en Argentina y las demás ganancias de capitales, bienes o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en Argentina.
- Las generadas por el desarrollo de todo tipo de actividades económicas en Argentina; los sueldos y retribuciones percibidas por la realización de actividades personales o por la prestación de servicios en Argentina.
- Todas las demás ganancias no contempladas en los incisos precedentes derivadas en Argentina.

Asimismo, se consideran ganancias de fuente argentina las generadas por créditos garantizados con derechos reales sobre bienes situados en el exterior, cuando los respectivos capitales se consideran colocados o utilizados económicamente en Argentina.

Lo anterior también se aplica a las ganancias derivadas de la exploración y explotación de recursos naturales ubicados en la plataforma continental y en la zona económica exclusiva argentina.

La LIAG establece cuatro **categorías de renta**. Los beneficios empresariales derivados por las sociedades de capital se incluyen dentro de las ganancias de la **tercera categoría** (LIAG art.53). Concretamente, constituyen ganancias de tercera categoría las **derivadas por**:

- Las sociedades de todo tipo.
- Cualquier otro tipo de sociedades constituidas en Argentina.
- Los fideicomisos constituidos en Argentina en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un beneficiario del exterior.
- Otras empresas unipersonales ubicadas en Argentina.
- Las actividades de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio (no incluidas expresamente en la cuarta categoría).
- Los loteos (parcelaciones) con fines de urbanización, de la edificación y enajenación de inmuebles en régimen de propiedad horizontal y en base al régimen de conjuntos inmobiliarios.
- Las demás ganancias no incluidas en otras categorías.
- Las compensaciones, en dinero o especie, las dietas, etc., percibidas en concepto de gastos por el ejercicio de estas actividades, siempre que excedan de las cuantías consideradas razonables por la AFIP.

La base imponible del impuesto se **determina** a partir de la ganancia bruta real (sin incluir los dividendos percibidos de sociedades residentes). La ganancia neta se obtiene al deducir de la ganancia bruta aquellos gastos necesarios para generar, mantener y conservar la fuente de dicha ganancia (LIAG art.23).

El contribuyente no puede deducir, en ningún caso, los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto.

Las ganancias de las personas jurídicas se consideran obtenidas en el ejercicio fiscal (de 1 de enero a 31 de diciembre), fecha en que se produce su **devengo** (LIAG art.24).

No obstante, el contribuyente **puede optar** por imputar las ganancias al ejercicio en el que opere su **exigibilidad**, en el caso de las siguientes operaciones (RLIAG art.65):

- Ventas de mercaderías con plazos de financiación superiores a **10 meses**;
- Enajenación de otros bienes, distintos de los anteriores, cuyo pago resulte exigible en más de un período fiscal;
- Construcción de obras públicas con un plazo de ejecución superior al ejercicio fiscal, cuyo pago sea realizado en más de 5 periodos fiscales.
- Subsidios concedidos por el Estado, en el marco de programas de incentivos a la inversión, siempre que su exigibilidad se produzca en periodos fiscales distintos a los de su devengo.

Rentas exentas

(LIAG art.26)

La norma establece exenciones de carácter subjetivo a las ganancias obtenidas por determinadas entidades exentas en virtud de las leyes nacionales, siempre que dichas ganancias procedan de actividades que motivan directamente su exención: instituciones religiosas, entidades de beneficio público (sin ánimo de lucro).

No obstante, la norma también incluye exenciones de **carácter objetivo** a (LIAG art.26):

- Las **primas de emisión de acciones** y las cuantías obtenidas por las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones, en la parte correspondiente al capital comanditado, con motivo de la suscripción e integración de cuotas y participaciones sociales por importes superiores al valor nominal de las mismas (LIAG art.26-o).
- Los **intereses de los préstamos de fomento** otorgados por organismos internacionales o instituciones oficiales extranjeras (LIAG art.26-q).
- Las **donaciones, herencias, legados**, así como los beneficios gravados por el Impuesto a los Premios de Determinados Juegos y Concursos Deportivos (LIAG art.26-s).
- Las cuantías derivadas de la actualización de cualquier tipo de créditos (LIAG art.26-t).
- Las **ganancias** derivadas de la **eliminación de residuos** y de actividades vinculadas al saneamiento y preservación del medio ambiente (LIAG art.26-w).

No obstante, se establecen determinadas **limitaciones** en la aplicación de exenciones y desgravaciones, en la medida en que su aplicación implique una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros (LIAG art.28).

Deducciones

(LIAG art.83)

El contribuyente sólo puede deducir aquellos gastos efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el impuesto, que se deducen de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúan con objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, exentas o no gravadas, generadas por **distintas fuentes productoras**, la deducción debe realizarse de las ganancias brutas producidas por cada una de ellas en la proporción respectiva.

Los **gastos** realizados en Argentina se presumen vinculados con ganancias de fuente argentina, mientras que los efectuados en el extranjero se presumen vinculados con ganancias de fuente extranjera. No obstante, estos últimos sólo pueden ser deducidos si el contribuyente demuestra debidamente que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina (LIAG art.84).

Gastos deducibles

Los contribuyentes pueden aplicar las siguientes deducciones por:

Las **regalías por asistencia técnica abonadas en el extranjero**, siempre que el contrato subyacente haya sido registrado en el *Instituto Nacional de Tecnología Industrial*, de acuerdo con la *Ley de Transferencia de Tecnología*. No obstante, la deducción no puede exceder:

- Del 3% de las **ventas o ingresos**, a efectos de determinación de la contraprestación por la asistencia técnica;
- Del 5% de la **inversión** efectuada a partir de la asistencia técnica. En el caso de marcas registradas o regalías de patentes abonadas a no residentes, sólo es deducible el **80%** de las regalías. Además, en el caso de partes vinculadas o personas extranjeras residentes en jurisdicciones de baja tributación, el límite del **80%** se aplica al valor del mercado de la contraprestación.

Los contribuyentes pueden deducir de las ganancias del ejercicio fiscal (cualquiera que sea su fuente) los siguientes **gastos** (LIAG art.85):

- Los intereses de las deudas atribuibles a las **actividades generadoras de renta**. No obstante, para las sociedades distintas de las entidades financieras, se aplica un nuevo sistema de subcapitalización mediante el cual, la deducción de intereses por deudas de carácter financiero contraídas con sujetos pasivos (residentes y no residentes) vinculados, está limitada a la cuantía mayor correspondiente a la que debe fijar el gobierno o el equivalente al **30%** de la ganancia neta del ejercicio (**EBITDA**), antes de aplicar la deducción por los intereses y las amortizaciones. Este nuevo sistema, introducido por la L N° 27.430, prevé la posibilidad de traslado hacia atrás (por **3 años**) y hacia adelante (por **5 años**) de los intereses que no hayan podido deducirse en el momento de su devengo (LIAG art.85-a).
- Las donaciones a los fiscos nacional, provinciales y municipales, al **Fondo Partidario Permanente**, a los partidos políticos reconocidos, con un límite del **5%** de la ganancia neta del ejercicio (LIAG art.85-c);
- Las contribuciones o descuentos para **fondos de jubilaciones**, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales (LIAG art.85-d);
- Las **amortizaciones de activos intangibles** con un plazo de duración limitado como patentes, concesiones y activos similares (LIAG art.85-e)¹;
- Los impuestos y tasas que recaen sobre **bienes que produzcan ganancias** (LIAG art.86-a);
- Las **primas de seguros** sobre bienes que produzcan ganancias (LIAG art.86-b);
- Las pérdidas extraordinarias por **caso fortuito o de fuerza mayor** (incendios, tempestades u otros siniestros) en los bienes que producen ganancias, no cubiertas por seguros o indemnizaciones (LIAG art.86-c);
- Las pérdidas (debidamente comprobadas), originadas por **delitos cometidos por los empleados** contra los bienes de explotación de los contribuyentes, no cubiertas por seguros o indemnizaciones (LIAG art.86-d);
- Los **gastos de movilidad**, viáticos y otras compensaciones análogas, en la cuantía reconocida por la AFIP (LIAG art.86-e);
- Las **amortizaciones** por desgaste, agotamiento u obsolescencia y las pérdidas por desuso (LIAG art.86-f)².

Asimismo, los contribuyentes **también pueden deducirse** de las ganancias de la tercera categoría los siguientes gastos (LIAG art.91):

- Los gastos inherentes a la actividad de la empresa (LIAG art.91-a).
- Los castigos y provisiones contra los **malos créditos** en cantidades justificables, de acuerdo con los usos y costumbres del sector (LIAG art.91-b)³.
- Los **gastos de organización**: el contribuyente puede optar por deducirlos en el ejercicio o amortizarlos en un plazo no superior a **5 años** (LIAG art.91-c).
- Las cuantías destinadas por las **compañías de seguro**, de capitalización y similares a la formación de reservas matemáticas y de otras reservas para riesgos (LIAG art.91-d). Las provisiones del ejercicio anterior no utilizadas constituyen ganancias del ejercicio⁴.
- Las **comisiones** y gastos incurridos en el extranjero, derivados de las exportaciones de bienes que se consideren justos y razonables (LIAG art.91-e).
- Los gastos o contribuciones por **asistencia sanitaria**, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos y, en general, todo gasto de asistencia en favor de los trabajadores. También pueden

1 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

2 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

3 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

4 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

deducirse las gratificaciones, aguinaldos, etc., abonadas al personal dentro del plazo de presentación de la declaración del ejercicio (LIAG art.91-f; RLIAG art.219).

- Los aportes efectuados a los **planes de seguro** de retiro privados administrados por entidades supervisadas y a los planes y fondos de jubilaciones y pensiones de las mutuales autorizadas, con un límite de **\$ 603,50** anuales por cada trabajador dependiente incluido en este tipo de seguros y planes (LIAG art.91-g).
- Los **gastos de representación** efectivamente realizados y debidamente acreditados, hasta una cuantía equivalente al **1,50%** de las remuneraciones abonadas en el ejercicio fiscal a los trabajadores (LIAG art.91-h; RLIAG art.221).
- Los pagos por **honorarios** a directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las acordadas a los socios administradores. Dichos pagos no pueden superar la cuantía mayor correspondiente al **25%** de las utilidades contables del ejercicio, o de **\$ 12.500** por perceptor (LIAG art.91-i; RLIAG art.222). Las cuantías que superen el límite anterior no son computables para la determinación del impuesto, siempre que el balance impositivo de la sociedad arroje impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan las retribuciones.

Gastos no deducibles

No son deducibles, sin distinción de categorías de renta (LIAG art.92):

- Los gastos personales del contribuyente y su familia, salvo los debidamente autorizados.
- Los **intereses** abonados sobre los préstamos otorgados por los propietarios y socios de las empresas, así como las cuantías retiradas a cuenta de las ganancias o en calidad de sueldo y todo otro concepto que implique un retiro a cuenta de utilidades (LIAG art.92-b).
- El **IAG** y cualquier otro impuesto sobre terrenos baldíos y campos no explotados (LIAG art.92-d).
- Las **remuneraciones** a miembros de directorios, consejos u otros organismos que actúen en el extranjero, así como los honorarios y remuneraciones por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole prestados desde el exterior, en las cuantías que superen los límites autorizados (LIAG art.92-e). El importe de la deducción no puede exceder de los límites siguientes (RLIAG art.228):
 - ♦ el **3%** de las ventas o ingresos utilizados como base contractual para la retribución del asesoramiento;
 - ♦ el **5%** de la cuantía de la inversión efectivamente realizada por el asesoramiento.

De la misma forma, la **deducción por remuneraciones** o sueldos se limita al:

- ♦ **12,5%** de los beneficios de la entidad distribuidos como dividendos;
- ♦ **2,5%** de los beneficios de la entidad, en caso de que no se distribuyan dividendos. Este porcentaje se incrementará proporcionalmente a la distribución hasta alcanzar el límite anterior.
- Las cuantías invertidas en la **adquisición de bienes** y en mejoras de carácter permanente y demás gastos vinculados con dichas operaciones, salvo los impuestos que graven la transmisión gratuita de bienes. Dichos gastos forman parte del coste de los bienes a los efectos de esta ley (LIAG art.92-f).
- Las **utilidades** del ejercicio destinadas al aumento de capitales o a reservas de la empresa (LIAG art.92-g).
- La **amortización** del fondo de comercio, marcas y activos similares (LIAG art.92-h).
- Las **donaciones** no incluidas anteriormente, las prestaciones de alimentos, ni cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie (LIAG art.92-i).
- Las **pérdidas por operaciones ilícitas**, incluyendo el pago de sobornos (LIAG art.92-j).
- Los **beneficios** que deben separar las sociedades para constituir el fondo de reserva legal (LIAG art.92-k).
- Las **amortizaciones** correspondientes a **automóviles**, incluidos los alquilados mediante contrato de leasing que excedan de **\$ 20.000** (neto del IVA) en el momento de su compra o de la firma del respectivo contrato, según sea el caso (LIAG art.92-l), así como los **gastos en combustibles** y

demás gastos de funcionamiento y mantenimiento de automóviles considerados bienes de cambio, que excedan de la cuantía global unitaria fijada por la AFIP. Lo anterior no se aplica a los vehículos cuya explotación constituye el objeto principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, viajantes de comercio y similares).

- Las **retribuciones** por la explotación de marcas y patentes propiedad de sujetos del exterior (no residentes), en las cuantías que excedan los límites autorizados (LIAG art.92-m). En cualquier caso, los contribuyentes sólo pueden deducir el **80%** de las retribuciones satisfechas (RLIAG art.229).

Depreciación y amortización

Los contribuyentes pueden aplicar deducciones por la depreciación de los activos utilizados en la empresa para la obtención de rentas gravables. Las deducciones por depreciación se determinan en base al **método lineal**, dividiendo el coste o valor de adquisición de los bienes por el número de años de vida útil probable de los mismos. No obstante, la AFIP puede admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas, etc.) cuando el contribuyente lo justifique por razones técnicas.

La depreciación se aplica a los inmuebles y demás activos de la empresa con una **vida útil superior a 1 año**.

La amortización de los **activos intangibles** de duración limitada (patentes, concesiones y activos similares), se efectúa en base a las mismas normas anteriores.

No se permite la amortización del **fondo de comercio**, las marcas y activos similares (LIAG art.92-h).

Asimismo, los contribuyentes pueden aplicar deducciones por depreciación acelerada sobre determinados **activos y proyectos de infraestructura** en base a determinados regímenes especiales.

La depreciación de los **automóviles**, incluyendo los utilizados mediante leasing, es deducible sólo hasta aquella parte del coste de adquisición que no supere \$ **20.000** (neto de IVA) (LIAG art.92-l).

En la tabla siguiente, se incluyen los datos relativos a la **vida de útil** de los activos más comunes (D N° 873/1997 Anexo).

Activos	Vida útil (años)
Edificios	50
Instalaciones	10
Muebles y útiles	10
Maquinarias y equipos	10
Herramientas	3
Ferrocarriles (locomotoras y vagones)	10
Rodados (autos y camiones, grúas motos)	5
Barcos	15
Embarcaciones de recreo	8
Aeronaves en general	5

Activos	Vida útil (años)
Contenedores	10
Equipos, aparatos e instrumental de uso técnico y profesional	8
Equipos, aparatos e instrumental de precisión de uso técnico y profesional	5
Equipos de computación y accesorios de informática	3

Reservas y provisiones

(LIAG art.92-g; RLIAG art.231)

Los contribuyentes no pueden deducir las utilidades del ejercicio destinadas a reservas, por gastos anticipados y las provisiones para contingencias (LIAG art.92-g).

No obstante, las normas del impuesto admiten la deducción de las cuantías asignadas o las provisiones **por créditos de dudoso cobro** que tienen su origen en operaciones comerciales (LIAG art.91-b), siempre que se cumplan determinadas condiciones (concurso preventivo, quiebra del deudor, desaparición de este, acciones judiciales, prescripción etc.) (RLIAG art.214 a 218).

Ganancias de capital

(LIAG art.2)

A efectos del impuesto, constituyen ganancias de capital:

- las derivadas de la enajenación de bienes muebles amortizables (LIAG art.2-3);
- los resultados derivados de la enajenación de acciones, participaciones sociales y otros tipos de valores y títulos, cualquiera que sea el sujeto que las obtenga (LIAG art.2-4).
- las procedentes de la venta de inmuebles y de la transmisión de derechos sobre los mismos (LIAG art.2-5);

Las ganancias de capital **obtenidas por las empresas** están sujetas a tributación en base a las normas generales.

En el caso de **bienes muebles amortizables**, las ganancias de capital brutas se determinan por la diferencia entre el precio de venta del bien y su coste de adquisición o fabricación, ajustado por la inflación, menos la depreciación efectuada (LIAG art.62).

En el caso de venta de bienes inmuebles considerados **bienes de cambio**, el coste a imputar es el valor asignado en el inventario inicial correspondiente al ejercicio de venta. En caso de inversiones posteriores al inicio del ejercicio, su importe se añadirá, sin actualizar, al coste anterior (LIAG art.59).

En caso de inmuebles **no considerados bienes de cambio**, la ganancia bruta se determina deduciendo del precio de venta el coste computable de la forma siguiente (LIAG art.63):

- Inmuebles adquiridos: el coste de adquisición, incluidos los gastos de la operación, actualizado desde la fecha de compra hasta la de venta.
- Inmuebles construidos: el coste de construcción actualizado de las inversiones desde la fecha de la inversión hasta la de enajenación.

- Obras en construcción: el coste de adquisición del terreno actualizado más el coste de construcción actualizado desde la finalización de la obra hasta la fecha de venta.

En caso de venta de bienes afectos a actividades o inversiones alcanzadas por el impuesto, los contribuyentes deben restar a las cuantías anteriores el importe de las amortizaciones efectuadas en el periodo de afectación a dichas actividades.

En caso de **reemplazo y venta de bienes muebles** amortizables, los contribuyentes pueden optar por imputar la ganancia al balance impositivo, o diferir su tributación afectando dicha ganancia al coste de adquisición del nuevo activo. Dicha opción también es aplicable en el caso de **reemplazo de bienes inmuebles** afectados a la explotación con una antigüedad mínima de **2 años** en el momento de la venta. En este caso, el diferimiento de la tributación exige la reinversión total de la ganancia obtenida (LIAG art.71).

La opción solo puede realizarse cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) son efectuadas en el plazo de **1 año**.

Las ganancias de capital derivadas de la **transmisión de valores** y otros títulos se determinan deduciendo el coste adquisición, ajustado por la inflación, del precio de venta (LIAG art.65).

En caso de **venta de monedas digitales, títulos públicos, bonos** y demás valores, el coste imputable está constituido por el valor asignado en el inventario inicial correspondiente al ejercicio de venta. El coste computable de las adquisiciones en el ejercicio es el precio de compra. En todo caso, se considera que los bienes enajenados corresponden a las adquisiciones más antiguas de su misma especie y calidad (LIAG art.67).

En cualquier caso, las ganancias de capital derivadas en la enajenación de todo tipo de bienes **no considerados bienes de cambio** se determinan deduciendo del valor de enajenación, el coste de adquisición, fabricación, construcción y la cuantía de las mejoras efectuadas (LIAG art.69).

Pérdidas

Podemos distinguir entre:

Pérdidas ordinarias

Las pérdidas (**quebrantos**) incurridas en un periodo fiscal que no puedan absorberse con ganancias gravadas del mismo periodo, sólo pueden ser **compensadas** con las ganancias gravadas obtenidas en los 5 años posteriores al año en que se produjo la pérdida. Posteriormente no puede efectuarse deducción alguna de las pérdidas restantes, en su caso (LIAG art.25).

Por otra parte, las siguientes pérdidas (denominadas **pérdidas de naturaleza específica**) sólo pueden ser compensadas con rentas de la misma naturaleza:

- las pérdidas por la enajenación de acciones, cuotas y participaciones sociales en otras empresas;
- las pérdidas generadas por derechos y obligaciones procedentes de instrumentos o contratos derivados, a excepción de las operaciones de cobertura;
- las pérdidas de fuente extranjera.

Por último, las pérdidas derivadas de la **exploración y explotación de recursos naturales** (vivos y no vivos) en la plataforma continental y en la zona económica exclusiva marítima argentina, sólo pueden ser compensadas con ganancias netas de fuente argentina.

En cualquier caso, las pérdidas deben ser actualizadas, de acuerdo con la variación del **Índice de Precios Internos al por Mayor** (IPIM) entre la fecha de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida.

Pérdidas de capital

Como se ha indicado antes, las pérdidas procedentes de la transmisión de acciones, participaciones en el capital de empresas o en fondos de inversión, fideicomisos, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores sólo pueden ser **compensadas** frente a las rentas netas derivadas de la transmisión de activos similares. Dichas pérdidas pueden ser trasladadas hacia adelante durante los **5 años** posteriores al año en el que se produjo la pérdida, para ser compensadas frente a las rentas derivadas del mismo tipo de operación (LIAG art.25).

Tipo de gravamen

(LIAG art.73)

Las ganancias netas de las sociedades de capital y de los establecimientos permanentes están sujetas, en el año **2021**, a la escala de tipos progresivos siguiente (LIAG art.73-a y b, modificada por L N° 27630 art.2):

Ganancia neta imponible acumulada (\$)	Cuota (\$)	Tipo marginal (%)
0 – 5.000.000	0	25
5.000.000 – 50.000.000	1.250.000	30
Más de 50.000.000	14.750.000	35%

Por su parte, los establecimientos permanentes deben abonar un **tipo adicional** del **7%** al efectuar la remesa de utilidades a su casa matriz (LIAG art.73-b).

No obstante, las rentas derivadas de la explotación de **juegos de azar** en casinos y por la realización de apuestas en máquinas electrónicas o a través de plataformas digitales, se encuentran sujetas a un tipo de gravamen específico del **41,50%**, aplicable a las personas jurídicas y físicas.

Retenciones sobre pagos internos

(Resolución General AFIP 830-00)

Se aplican retenciones a los pagos efectuados a residentes. La retención efectuada constituye un pago a cuenta que puede ser acreditado frente a la cuota tributaria anual del impuesto:

Dividendos

Los pagos por dividendos efectuados entre sociedades residentes están exentos de retención.

Intereses

Los pagos mensuales por intereses superiores a \$ **7.870** (RG 4245/2019), están sujetos a retención sobre la cuantía bruta, a un tipo del **6%** o del **25%**, dependiendo de si el perceptor se encuentra o no inscripto en la AFIP.

Los intereses abonados por **entidades financieras** están sujetos a un tipo del **3%** o **10%** en función de que el perceptor se encuentre o no inscripto en la AFIP.

Regalías

Los pagos mensuales por regalías superiores a \$ **7.870**, están sujetos a una retención del **6%** o del **25%**, dependiendo de si el perceptor se encuentra o no inscripto en la AFIP.

Dicha retención no se aplica en el caso de regalías abonadas a las **empresas de seguros** y a los **bancos**.

Otras rentas

Los alquileres mensuales de bienes muebles/inmuebles superiores a \$ **11.200**, están sujetos a una retención del **6%** o del **25%**, dependiendo de si el perceptor se encuentra o no inscripto en la AFIP.

La renta procedente de la **enajenación de bienes muebles** o de cambio y la transferencia (temporal o definitiva) de derechos de llave, marcas, patentes, etc., superiores a \$ **224.000** están sujetos a una retención de **2%** o del **10%**, dependiendo de si el perceptor se encuentra o no inscripto en la AFIP.

Retenciones sobre pagos a no residentes

Los beneficios netos de fuente argentina derivados por entidades no residentes (con excepción de los dividendos), están sujetos a una retención definitiva del **35%** (LIAG art.102).

A efectos de retención, para establecer la ganancia neta de fuente argentina se establece una presunción aplicando un determinado porcentaje al pago bruto. De esta manera, se aplican diferentes porcentajes de ganancia neta presumida. En el caso de rentas no especificadas, la ganancia neta presumida de fuente argentina constituye el **90%** del pago bruto.

Dividendos

Los dividendos abonados por sociedades residentes a no residentes (así como las remesas efectuadas por los EP), están sujetos a una retención final del **7%** sobre las distribuciones devengadas **a partir de 1-1-2018**. Este tipo será del **13%** para los dividendos devengados a partir de **1-1-2021** (RG 4478/2019 art.4).

Los dividendos derivados por las empresas residentes están exentos de tributación.

Intereses

Los intereses tributan como renta ordinaria. No obstante, determinados intereses están exentos del impuesto sobre la renta.

Los pagos por intereses a no residentes se encuentran sujetos a una retención final a un **tipo reducido** del **15,05%** ($43\% \times 35\%$), o al tipo general del **35%**.

El tipo reducido **se aplica** (LIAG art.104-c):

- cuando el prestatario es una institución financiera argentina;
- cuando el prestamista es una entidad financiera/bancaria supervisada no localizada en una jurisdicción de baja tributación, o en una jurisdicción que tiene suscrito un acuerdo de intercambio de información con Argentina;
- a los intereses para financiar la importación de activos muebles amortizables (distintos de los automóviles), siempre que la financiación haya sido efectuada por el proveedor de dichos activos. No todas las financiaciones tienen derecho al tipo reducido (los intereses sobre un préstamo garantizado por el proveedor de activos posteriormente asignados a un tercero);
- los intereses procedentes de depósitos en instituciones financieras supervisadas: cuentas de ahorros, cuentas de ahorros especiales, depósitos a plazo fijo u otros depósitos determinados por el Banco Central;
- a los intereses de determinados bonos de deuda presentados en países con los que Argentina ha suscrito un acuerdo de protección de inversiones, siempre que los bonos estén registrados de acuerdo con el procedimiento especificado en la Ley 23.576 (autorizados para oferta pública), dentro de los 2 años posteriores a su emisión.

En los dos primeros casos, se aplica el tipo reducido para cualquier tipo de financiación.

Por otra parte, la LIAG y las leyes complementarias prevén determinados incentivos fiscales diseñados para atraer la **inversión extranjera** en Argentina, tales como la exención fiscal de los intereses en determinados bonos corporativos y los intereses sobre títulos cualificados emitidos por los fideicomisarios para la titulización de los activos.

Asimismo, Argentina aplica normas de **subcapitalización**.

Regalías

Las ganancias netas presumidas de fuente argentina, procedentes de la cesión de derechos o de la licencia de patentes, marcas registradas (sólo se admite la licencia entre partes no vinculadas), modelos industriales, diseños y «*know how*», se presume igual al **80%** de los pagos efectuados a los no residentes. Este porcentaje se incrementa al **90%** cuando no se cumplen los requisitos de la **Ley de Transferencia de Tecnología** (cuando el contrato que da lugar a las regalías no ha sido registrado en el Instituto Nacional de Propiedad Industrial en tiempo debido). Dado que esta ganancia neta presumida está sujeta a una retención del **35%**, los tipos efectivos sobre los pagos brutos son el **28%** y el **31,5%**, respectivamente (LIAG art.104).

La ganancia neta presumida de fuente argentina derivada de la explotación en Argentina de **derechos de autor** se supone igual al **35%** de los pagos efectuados a no residentes, **siempre que** (LIAG art.104-b):

- las obras se encuentren debidamente registradas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor;
- el pago sea efectuado al autor o a sus herederos;
- el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción y no derive de encargo o de una prestación de servicios.

Cuando **no se cumplen las condiciones**, la ganancia neta presumida es el **90%**. Como esta ganancia neta presumida del **35%** o **90%** está sujeta a una retención del **35%**, los tipos efectivos de retención son el **12,25%** y el **31,5%**, respectivamente.

B. Personas Físicas: Impuesto a las Ganancias

Las personas físicas residentes están sujetas al IAG sobre su renta mundial. Los **no residentes** son gravados sólo sobre las rentas de fuente argentina.

La tributación de las ganancias de capital derivadas por **residentes** depende de la persona, actividad y propiedad involucrada. Las ganancias de capital de inversiones financieras y de la enajenación de intangibles están, por lo general, sujetas al impuesto.

Sujeto pasivo

(LIAG art.116)

Son sujetos pasivos del impuesto las personas humanas (físicas) y las sucesiones indivisas. Se consideran residentes en Argentina a:

- Las personas humanas de **nacionalidad argentina**, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes por adquirir la condición de residentes permanentes en un estado extranjero o permanezcan en forma continuada fuera de Argentina por 12 meses (LIAG art.116-a).
- Las personas humanas de **nacionalidad extranjera** que disponen de residencia permanente en Argentina, o las que hayan permanecido en el país por un periodo de 12 meses o más (LIAG art.116-b).
- Las personas humanas **residentes en Argentina** que actúan en el exterior como representantes oficiales del Estado (LIAG art.118).
- Las **sucesiones indivisas** en las que el causante fuera residente en la fecha del fallecimiento (LIAG art.116-c).

Base imponible

(LIAG art.2)

Las personas humanas y las sucesiones indivisas residentes están sujetas al impuesto sobre su renta mundial (LIAG art.1). A efectos del impuesto, el concepto de renta (ganancias) **incluye aquellos ingresos:**

- derivados de forma periódica de una fuente permanente (LIAG art.2-1);
- originados por la enajenación de bienes muebles amortizables (LIAG art.2-3);
- derivados de la enajenación de acciones cuotas y participaciones sociales, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores representativos de créditos (LIAG art.2-4);
- derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre los mismos (LIAG art.2-5);
- de cualquier otro tipo de renta (enajenación de marcas registradas, patentes y cualquier otro derecho a percibir una regalía o un flujo de renta (LIAG art.48-h).

Categorías de fuentes de renta

La Ley del Impuesto a las Ganancias establece 4 categorías de fuentes de renta.

Además, **a partir de 2018**, se añade una nueva categoría de renta que permite gravar la renta y las ganancias de capital provenientes de inversiones financieras de fuente argentina de todo tipo operaciones de enajenación de valores mobiliarios, así como de inmuebles, obtenidas por las personas humanas y sucesiones indivisas. Estas operaciones son gravadas a un tipo del **15%** (LIAG art.95).

El objetivo de esta clasificación es poder definir el concepto de renta gravable (aunque algunos elementos puedan ser considerados posteriormente como renta exenta) y especificar las correspondientes **deducciones y reducciones**. De esta forma, se clasifican como rentas de:

- **Primera categoría.** Rentas del suelo (no incluidas en las rentas de tercera categoría). Esta categoría incluye las rentas de la locación (alquileres) de todo tipo de inmuebles urbanos y rurales (LIAG art.44).
- **Segunda categoría.** Rentas de capitales (no pertenecientes a las rentas de tercera categoría) (LIAG art.48).
- **Tercera categoría.** Beneficios empresariales (LIAG art.53).
- **Cuarta categoría.** Rentas del trabajo personal en relación de dependencia y otras rentas (LIAG art.82).

Rentas exentas

(LIAG art.26)

Entre las rentas exentas del impuesto sobre la renta personal se incluyen:

- Las **remuneraciones** percibidas por el personal diplomático, consular y demás representantes oficiales extranjeros en Argentina, a condición de reciprocidad (LIAG art.26-c).
- Los **intereses** procedentes de **depósitos y cuentas de ahorro** efectuados en entidades financieras autorizadas (LIAG art.26-h). La exención no se aplica a los intereses procedentes de depósitos con cláusula de ajuste.
- Los **intereses reconocidos** (en sede judicial o administrativa), procedentes de créditos laborales y las indemnizaciones por despido, muerte e incapacidad (LIAG art.26-i).
- Las **regalías** y otras ganancias por **derechos de autor**, derivadas por el propio autor o sus herederos, hasta una cuantía anual de \$ **10.000**, siempre que se cumplan determinadas condiciones (LIAG art.26-j).
- La diferencia entre las primas abonadas y el capital recibido al vencimiento, en los títulos o **bonos de capitalización** y en los **seguros de vida** y mixtos, excepto en los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades supervisadas (LIAG art.26-m).
- El valor locativo y el resultado derivado de la **enajenación de la casa-habitación** (vivienda habitual) (LIAG art.26-n).
- Las **donaciones, herencias, legados** y los beneficios gravados por el Impuesto a los Premios de Determinados Juegos y Concursos Deportivos (LIAG art.26-s).
- Las ganancias provenientes de **operaciones de compraventa**, cambio, permuta o disposición de acciones y participaciones en fondos comunes de inversión, obtenidos por personas humanas y sucesiones indivisas residentes en Argentina, siempre que procedan de operaciones de oferta pública de adquisición (**OPA**), efectuadas en mercados autorizados en Argentina (LIAG art.26-u). Esta exención también se aplica a beneficiarios del exterior siempre que no residan en jurisdicciones no cooperantes en jurisdicciones no cooperantes, o los fondos invertidos no procedan de este tipo de jurisdicciones.

- La diferencia entre el valor de las **horas extras** y el de las horas ordinarias percibidas por trabajadores en días feriados, inhábiles y durante los fines de semana, de acuerdo con la legislación laboral. La exención también se aplica a los salarios mensuales de hasta \$ **300.000**, en concepto de bono de productividad o similares, con un límite equivalente al **40%** de la ganancia no imponible (a partir de **1-1-2021**) (LIAG art.26-x).
- Los suplementos salariales particulares percibidos por el personal militar (a partir de **1-1-2021**) (LIAG art 26-y).
- El sueldo anual complementario (paga extraordinaria) de los trabajadores con un salario mensual inferior a \$ **150.000** (a partir de 1-1-2021) (LIAG art.26-z).
- Las remuneraciones en concepto de **guardias obligatorias** percibidas por profesionales sanitarios del sistema de salud pública, que prestan servicios en centros públicos de salud autorizados, ubicados en zonas sanitarias desfavorables (LIAG art.27).

Las **exenciones** o **desgravaciones** totales o parciales enumeradas anteriormente no producen efectos en la medida en que de ello pudiera resultar una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros (LIAG art.28).

Rendimientos de trabajo

Analizamos:

Salarios

(LIAG art.82-b)

Los salarios percibidos en relación de dependencia por las personas físicas constituyen ganancias de cuarta categoría.

Los salarios se incluyen en la renta total de la persona física y son gravados en base a las normas generales. Los salarios están sujetos a retención a los tipos progresivos.

La retención efectuada constituye el impuesto final para aquellos sujetos pasivos que sólo perciben rentas de trabajo y optan por no registrarse con las autoridades tributarias.

Las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos se encuentran exentas (LIAG art.26-i).

Rendimientos en especie

Las compensaciones en especie percibidas por las personas físicas constituyen rentas de la cuarta categoría (LIAG art.82-g párr.2), que se encuentran sujetas en su totalidad y se añaden a la base imponible de la persona física.

Entre las retribuciones en especie se incluyen (LIAG art.111):

- la educación de los hijos del contribuyente;
- la vivienda gratuita;
- las asignaciones por viajes de vacaciones y alojamientos;
- los gastos de vehículos; y
- los gastos personales realizados mediante la tarjeta de crédito de la empresa.

No obstante, se excluyen:

- la indumentaria de trabajo y el equipamiento proporcionado por el empleador para uso exclusivo en el lugar de trabajo;

- el otorgamiento o pago de cursos de formación indispensables para el desempeño y desarrollo de la carrera del empleado dentro de la empresa;
- el reembolso de los gastos de guardería realizados por los contribuyentes con hijos de hasta 3 años, cuando la empresa no dispone de esas instalaciones;
- la provisión de herramientas educativas para los hijos de los trabajadores;
- el otorgamiento o pago de cursos o seminarios de capacitación o especialización, con un límite equivalente al 40% de la cuantía de la ganancia no imponible.

A estos efectos, se entiende por compensaciones en especie, todas aquellas prestaciones susceptibles de ser estimadas en dinero (RLIAG art.177).

Pensiones

(LIAG art.82-c y d)

Las pensiones de **jubilación** de cualquier tipo con origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujetas al pago del impuesto, incluidos los beneficios netos de aportes no deducibles de los planes de retiro privados, constituyen rentas de **cuarta categoría**.

Dichas rentas se incluyen en la **renta total** de la persona física y tributan en base a las normas generales.

Remuneraciones de directores

(LIAG art.82-f)

Las retribuciones de directores sujetas al impuesto, es decir aquellas que no exceden del **límite establecido** en la ley del impuesto:

- la cuantía mayor correspondiente al **25%** de las utilidades contables del ejercicio fiscal, o
- una cuantía fija de **\$ 12.500** por cada uno de los perceptores de honorarios.

La cuantía fija anterior se incrementa en un **40%**, en caso de mujeres perceptoras, y en un **60%**, en caso de personas travestis, transexuales y transgénero.

Se incluyen en la **renta total** del beneficiario y son gravadas en base a las normas generales.

Los honorarios que superen estos límites no están sujetos a tributación, siempre que la empresa haya abonado el impuesto sobre la renta de sociedades correspondiente a dichos honorarios (LIAG art.91-i).

Rendimientos de actividades económicas

Las rentas de actividades empresariales y profesionales se consideran rentas de **tercera categoría** y están sujetas a gravamen en base las normas generales.

Rentas empresariales

La renta empresarial derivada por personas humanas (físicas) se incluye en su base imponible y es gravada a los tipos ordinarios del impuesto. No obstante, las rentas empresariales se incluyen en las rentas de **tercera categoría** y, por tanto, para determinar la renta gravable se aplican las normas de las personas jurídicas.

El **propietario o socio** de una empresa individual o una sociedad colectiva general, debe incluir su participación en la renta gravable de la entidad en su base imponible. No existe tributación a nivel de la entidad (LIAG art.54).

Argentina dispone, además, de un régimen tributario especial aplicable a los **pequeños empresarios y profesionales** que se analiza más adelante en apartado sobre Regímenes Simplificados.

Rentas profesionales

Las ganancias derivadas del ejercicio de actividades profesionales independientes constituyen rentas de **cuarta categoría** (LIAG art.82-f) y, por tanto, son tratadas de la misma forma que los rendimientos de trabajo dependiente. Dichas rentas se incluyen en la **renta total** de la persona humana y tributan en base a las normas generales. No obstante, los profesionales pueden deducir determinados gastos efectuados para la obtención de la renta.

A **partir del 1-8-2019**, las rentas mensuales por trabajo independiente **superiores a \$ 16.830** también están sujetas a retención en la fuente, que puede ser acreditada frente al impuesto sobre la renta anual, o frente a los pagos a cuenta mensuales.

El **tipo de retención** general para las rentas profesionales depende de si el perceptor está o no registrado con las autoridades tributarias, de la siguiente forma (AFIP RG-830/2000):

- en caso de que esté registrado, según la escala (LIAG art.94): entre el **9%** y el **35%**;
- si no está registrado, el tipo aplicable es el **28%**.

Rendimientos del capital

Analizamos:

Dividendos

(LIAG art.49 y 50)

Los dividendos y utilidades asimilables percibidos de sociedades residentes por personas físicas están sujetos a un tipo de retención del **7%** (LIAG art.97).

Dicha retención tiene carácter definitivo para las personas humanas (físicas) residentes no inscriptas en el impuesto.

Intereses

(LIAG art.95)

La (L N° 27430 art.63), establece un impuesto cedular mediante el cual la ganancia neta de fuente argentina de las personas humanas (físicas) derivada de los intereses comprendidos en este Capítulo (ej.: deuda pública, deuda privada y depósitos bancarios) tributan de la forma siguiente. Los intereses percibidos en moneda argentina:

- sin cláusula de ajuste: **5%**;
- con cláusula de ajuste (a la inflación), o en moneda extranjera: **15%**.

No obstante, se aplica una **exención** a los intereses derivados de depósitos efectuados en cuentas ahorro de las entidades financieras (LIAG art.26-h).

Regalías

(LIAG art.51)

Las regalías derivadas por las personas humanas (físicas) residentes se consideran renta ordinaria (de segunda categoría) y, por tanto, los beneficiarios residentes pueden deducir (LIAG art.90):

- En el caso de regalías procedentes de una **transferencia definitiva** de bienes, el 25% de las cuantías percibidas, hasta la recuperación del capital invertido.
- Cuando se originan en una **transferencia temporal** de bienes sujetos a desgaste o agotamiento, se admiten las deducciones correspondientes por amortización o agotamiento (LIAG art.78, 87 y 88), según la naturaleza de los bienes.

Las deducciones mencionadas se admiten en tanto que se trate de costes y gastos incurridos en Argentina. En caso de que los **costes y gastos** se incurran en el **extranjero**, el beneficiario sólo puede deducir el **40%** de las regalías percibidas.

Las normas anteriores no son de aplicación en el caso de **beneficiarios residentes** que realizan habitualmente trabajos de investigación destinados a obtener bienes susceptibles de producir regalías, los cuáles deben determinar la ganancia en base a las normas aplicables a las personas jurídicas (rentas de tercera categoría) (LIAG art.90).

Rendimientos del capital inmobiliario

(LIAG art.44)

En tanto no se trate de rentas de la tercera categoría (rentas empresariales), estas rentas constituyen ganancias de la primera categoría (renta del suelo) y deben ser declaradas por el propietario de los bienes respectivos.

Los rendimientos del capital inmobiliario se incluyen en la **renta gravable** del perceptor.

Para determinar la ganancia neta sujeta a tributación, los contribuyentes pueden **deducir los gastos** necesarios para obtener y mantener la fuente de la renta.

Además, se permite aplicar las siguientes **deducciones** específicas (LIAG art.86):

- los impuestos y tasas que recaen sobre los inmuebles (LIAG art.86-a);
- las primas de seguros sobre los inmuebles (LIAG art.86-b);
- las pérdidas extraordinarias (incendios, tempestades u otros siniestros), no cubiertos por seguros o indemnizaciones (LIAG art.86-c);
- las amortizaciones correspondientes (LIAG art.86-f).

La **vida útil de los edificios** se establece en **50** años, por tanto, los propietarios pueden deducir un **2%** anual en concepto de amortización de estos. No obstante, el contribuyente puede solicitar la aplicación de un coeficiente más alto si considera que la vida útil del inmueble es más corta (LIAG art.87).

Se permite la deducción de los gastos reales de **mantenimiento de los inmuebles** en base a comprobantes o, por el contrario, la aplicación de una deducción presunta del **5%** sobre la renta bruta del inmueble que cubre los gastos de mantenimiento por todos los conceptos. En el caso de **inmuebles rurales**, la

deducción se efectúa, en todos los casos, en base al procedimiento de gastos reales comprobados (LIAG art.89).

Ganancias de capital

La tributación de las ganancias de capital derivada por las personas humanas residentes depende del tipo de persona, actividad o bien implicado.

Las ganancias de capital más significativas **sujetas** al IAG son las:

- Derivadas de la enajenación de loteos (parcelas) a efectos de urbanización (LIAG art.53-f).
- Provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo regímenes similares al de propiedad horizontal (LIAG art.53-f).
- Derivadas de la transmisión definitiva de derechos de llave, marcas registradas y patentes, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones (LIAG art.48-h).
- Derivadas de la transmisión de bienes muebles amortizables (LIAG art.62).
- Derivadas de la enajenación o transferencia de derechos sobre inmuebles (distintos de la vivienda habitual) adquiridos a partir de **1-1-2018** (LIAG art.99).
- Procedentes de la enajenación (venta, intercambio) de participaciones, bonos u otros valores no cotizados o autorizados a cotización en mercados de valores, incluidas las participaciones de fondos comunes de inversión, fideicomisos y similares, así como la transmisión de las participaciones y otros intereses en el capital de las empresas (LIAG art.98).

Las ganancias de capital incluidas en las cuatro primeras categorías anteriores están sujetas a tributación como **renta ordinaria**. Las ganancias de capital descritas en las dos últimas categorías están sujetas al impuesto sobre la renta a un tipo del **15%**.

No obstante, las ganancias netas obtenidas en moneda argentina sin cláusula de ajuste incluidas en la sexta categoría anterior tributan a un tipo del **5%** (LIAG art.98-a).

Las ganancias derivadas de la transferencia de la **vivienda habitual** del contribuyente y otros derechos sobre inmuebles (adquiridos antes de **1-1-2018**) siguen estando sujeta al Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas (analizado más adelante) a un tipo del **1,5%** sobre el valor de transmisión.

Deducciones Personales

El impuesto sobre la renta aplicado a las **personas humanas** y **sucesiones indivisas** se determina en base a la renta total sujeta al impuesto, menos las deducciones y reducciones aplicables. La renta derivada a través de entidades transparentes se incluye y declara por los socios en términos netos.

Deducciones

Las personas físicas residentes pueden aplicar deducciones por los gastos necesarios para la obtención de renta o para el mantenimiento y preservación de la fuente de esta, así como por ciertos gastos descritos a continuación.

Se aplican las siguientes **deducciones anuales** por:

- Las **donaciones** efectuadas al Estado e instituciones autorizadas: hasta el **5%** de la ganancia neta anual del sujeto pasivo, bajo ciertas condiciones (LIAG art.85-c).

- Los aportes a **planes de seguro de retiro** privados pertenecientes a esquemas organizados administrados por el Estado, las provincias o los municipios, con un límite de \$ **24.000** (LIAG art.85-i).
- Los **gastos funerarios**: \$ **996,23** (LIAG art.29).
- Las primas por **seguros de vida** autorizados: \$ **24.000** (LIAG art.85-b).
- Las primas por **seguro de salud** adicional para el contribuyente y sus dependientes: hasta el 5% de la renta neta.
- Las contribuciones obligatorias de **seguridad social** a los sistemas de fondos de pensiones: **100%** de las aportaciones (LIAG art.85-d).
- Los **gastos médicos**: la cuantía menor correspondiente al **40%** de dichos gastos, o el **5%** de la renta neta del contribuyente (LIAG art.85-g).
- Los **intereses** sobre hipotecas relacionadas con la compra o construcción de la vivienda principal del contribuyente: hasta un límite anual de \$ **20.000** (LIAG art.85-a).
- El **40%** de los **alquileres de inmuebles** destinados a vivienda, con un límite de \$ **167.678,40** siempre que el contribuyente no sea titular de ningún inmueble (LIAG art.85-h)
- Las retribuciones y las contribuciones a la seguridad social abonadas al **servicio doméstico**: hasta un límite anual de \$ **167.678,40**.
- Las remuneraciones por **horas extras** percibidas en días feriados, inhábiles o en fines de semana (LIAG art.26-x).

Deducciones personales y familiares en la base

(LIAG art.30)

En el ejercicio **2021**, las personas humanas (físicas) tienen derecho a aplicar las siguientes deducciones personales y familiares de sus ganancias netas:

- En concepto de **ganancias no imponibles** (LIAG art.30-a): \$ **167.678,40**, siempre que se trate de personas residentes en Argentina.
- En concepto de **cargas de familia** (LIAG art.30-b): por personas residentes a cargo del contribuyente con ingresos netos anuales no superiores a \$ **167.678,40**:
 - ◆ por el cónyuge: \$ **156.320,63** anuales;
 - ◆ por cada hijo, hija, hijastro o hijastra menor de 18 años: \$ **78.833,08** anuales.
 - ◆ Por cada hijo incapacitado para el trabajo: \$ **157.666,16**.

La deducción sólo puede efectuarla el **pariente más cercano** que tenga ganancias imponibles.

- Deducciones especiales:
 - ◆ empleados (LIAG art.30-c aptdo.2): \$ **804.856,34**.
 - ◆ autónomos (LIAG art.30-c aptdo.1): \$ **335.356,79**;
 - ◆ autónomos: «nuevos profesionales» y «nuevos emprendedores» (LIAG art.23-c aptdo.1): \$ **419.196,02**.

Los trabajadores y pensionistas residentes en la región patagónica disfrutaban de un incremento de las deducciones anteriores del **22%** en 2021 (LIAG art.30)

A partir de **2021**, los pensionistas (que no perciben otro tipo de rentas, ni están obligados a tributar por el Impuesto sobre Bienes Personales) pueden optar por aplicar una deducción específica equivalente a **8** pensiones mínimas mensuales garantizadas (\$ **1.198.945,92** en **2020**), en sustitución de las deducciones por ganancias no imponibles y deducción especial (LIAG art.30).

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

Las retenciones y pagos a cuenta efectuados resultan acreditables frente a la cuota final del impuesto. Los impuestos sobre la renta extranjeros abonados sobre las rentas sujetas de **fuentes extranjera** puede ser acreditados por los residentes frente a su cuota tributaria por el impuesto argentino. El crédito está **limitado** al incremento del impuesto argentino procedente del cómputo de la renta de fuente extranjera.

Pérdidas

(LIAG art.25)

Para determinar la totalidad de las ganancias netas de fuente argentina, las personas físicas y las sucesiones indivisas pueden compensar los resultados netos del ejercicio dentro de cada una y entre las distintas categorías. Analizamos:

Pérdidas ordinarias

Las pérdidas del periodo fiscal que no puedan ser absorbidas con ganancias gravadas del mismo periodo pueden deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los 5 años inmediatos siguientes. Las pérdidas no pueden ser trasladadas hacia atrás.

Las pérdidas incurridas en **operaciones con derivados** (excluyendo las operaciones de cobertura) sólo pueden ser compensadas frente al mismo tipo de rentas derivadas en el ejercicio fiscal, o en los 5 años siguientes.

Las pérdidas de operaciones del Cap. II del Título IV de la LIAG (**esquema cedular**) sólo pueden compensarse con ganancias futuras de sus misma fuente y clase.

Pérdidas de capital

Las pérdidas incurridas por personas a las que se aplican las normas sobre rentas de tercera categoría, en la enajenación de acciones, participaciones en sociedades o en fondos de inversión, sólo pueden ser **compensadas** frente a la renta neta derivada de la enajenación de activos similares. Dichas pérdidas pueden ser trasladadas hacia adelante durante los 5 años posteriores a la realización de la pérdida para ser compensadas frente a las rentas del mismo tipo de operación.

Pérdidas de fuente extranjera

Las pérdidas de fuente extranjera sólo pueden ser compensadas frente a rentas de fuente extranjera. Estas pérdidas pueden ser trasladadas hacia adelante durante 5 años. No obstante, en el caso de pérdidas de capital de fuente extranjera en la enajenación de acciones u otras participaciones en fondos de inversión o entidades similares, dichas pérdidas sólo pueden ser compensadas frente a ganancias de capital de la misma actividad.

Tipo de gravamen

En el periodo fiscal **2021**, el impuesto de las personas físicas residentes y las sucesiones indivisas se determina aplicando a la ganancia neta sujeta al impuesto (ganancia neta menos deducciones personales) la siguiente escala de tipos progresivos (LIAG art.94):

Ganancia Neta Imponible Acumulada (\$)	Cuota (\$)	Tipo (%)
0 - 64.532,64	-	5
64.532,65 - 129.065,29	3.226,63	9
129.065,30 - 193.597,93	9.034,57	12
193.597,94 - 258.130,58	16.778,49	15
258.130,59 - 387.195,86	26.458,39	19
387.195,87 - 516.261,14	50.980,79	23
516.261,15 - 774.391,71	80.665,80	27
774.391,72 - 1.032.522,30	150.361,06	31
Más de 1.032.522,30	230.381,54	35

Estas cuantías son **actualizadas anualmente**, a partir del año fiscal 2018, inclusive, en base a la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (**RIPTE**), correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior.

Cuando la determinación de la ganancia neta de las personas físicas incluye **resultados de fuente extranjera**, provenientes de operaciones de enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales incluidas cuota partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, así como por la enajenación de inmuebles o transferencias de derechos sobre inmuebles, estos quedarán alcanzados por el impuesto a la alícuota del **15%**.

Retenciones Internas

Trabajo dependiente

(RG 4003/2017 art.2)

Las rentas de trabajo están sujetas a retención mensual. Los empleadores deben actuar como agentes de retención.

Cuando los beneficiarios de las ganancias perciben **ganancias de varios sujetos**, sólo debe actuar como agente de retención aquel que abone las de mayor importe (RG art.3).

La retención se efectúa en el momento del pago (RG art.5).

Los salarios están sujetos a **retención** a los tipos progresivos. La retención efectuada constituye el impuesto final para aquellos sujetos pasivos que sólo perciben rentas de trabajo y optan por no registrarse con las autoridades tributarias.

Los **beneficiarios** de las ganancias están obligados a comunicar a la AFIP (mediante transferencia electrónica de datos), sus datos personales, los de su empleador, el detalle de personas a su cargo, al inicio de su relación laboral y cuando se produzcan modificaciones (RG art.11).

Posteriormente, cada mes, cuando perciban sueldo de varias personas que no actúen como agentes de retención, deben comunicar el importe bruto de las remuneraciones y sus deducciones correspondientes al mes anterior, así como los conceptos e importes de las deducciones computables.

Los beneficiarios pueden consultar e imprimir el **formulario** correspondiente (F.1357), correspondiente a la liquidación anual, final o informativa confeccionada por el agente de retención (RG art.12).

Los beneficiarios que perciben en el ejercicio **rentas brutas** iguales o superiores a \$ **1.500.000**, deben informar acerca del detalle de sus bienes a 31-12 de cada año y el total de ingresos, gastos, deducciones admitidas y retenciones sufridas (RG art.14).

Dividendos y utilidades asimiladas

(LIAG art.49)

Los dividendos y utilidades asimilables percibidos de sociedades residentes por personas físicas están sujetos a un tipo de retención del **7%** (LIAG art.97).

El impuesto es retenido por la sociedad distribidora y dicha retención constituye un pago único y definitivo para las personas físicas residentes no inscriptas en el impuesto.

Dicha retención tiene carácter definitivo para las personas humanas residentes no inscriptas en el impuesto.

Intereses

(RG N° 830/2000)

Los pagos mensuales por intereses superiores a \$ **7.870** (RG 4245/2019), están sujetos a retención sobre la cuantía bruta a un tipo del **6%** o del **25%**, dependiendo de si el perceptor se encuentra o no inscripto en la AFIP.

Los intereses abonados por **entidades financieras** están sujetos a un tipo del **3%** o **10%** en función de que el perceptor se encuentre o no inscripto.

Los intereses sobre **préstamos** o cualquier otro tipo de financiación (incluyendo los bonos societarios cualificados), abonados por contribuyentes residentes y EP de empresas extranjeras al mismo tipo del contribuyente, están sujetos a una retención del **3%** o **6%** (dependiendo del tipo de pago), que resulta acreditable frente a la cuota tributaria final del impuesto. Dicha retención no se aplica a los pagos realizados a las instituciones financieras.

Regalías

(RG 4245/2019)

Los pagos mensuales por regalías superiores a \$ **7.870**, están sujetos a una retención del **6%** o del **25%**, dependiendo de si el perceptor se encuentra o no inscripto en la AFIP.

Otras rentas

Los alquileres mensuales de bienes muebles/inmuebles superiores a \$ **11.200**, están sujetos a una retención del **6%** o del **25%**, dependiendo de si el perceptor se encuentra o no inscripto en la AFIP.

La renta procedente de la **enajenación de bienes muebles** o de cambio y la transferencia (temporal o definitiva) de derechos de llave, marcas, patentes, etc., superiores a \$ **224.000** están sujetos a una retención de **2%** o del **10%**, dependiendo de si el perceptor se encuentra o no inscripto en la AFIP.

C. Gravamen de Emergencia sobre Premios de Determinados Juegos de Sorteos y Concursos Deportivos

(L N° 20630-1973 y sus normas modificadoras - RG 1588/2003)

Esta Ley introduce el denominado *Gravamen de Emergencia a los Premios Ganados en Juegos de Sorteo*, que se aplica a los premios ganados en juegos de sorteo (loterías, rifas y similares) y en concursos de apuestas de pronósticos deportivos, distintos de las apuestas de carreras hípcas, organizados en Argentina por entidades públicas o privadas autorizadas.

No están alcanzados por este gravamen los **premios de juego de quiniela** y aquellos que, por ausencia de tercero beneficiario, queden en poder de la entidad organizadora (L N° 20630 art.1).

Hecho imponible

(L N° 20630 art.3)

El hecho imponible se genera por el perfeccionamiento del **derecho al cobro del premio**, el cual se considera producido en el momento de la finalización del sorteo o concurso.

Sujeto pasivo

(L N° 20630 art.2)

Se considera contribuyente al **beneficiario** del ingreso, y responsable del tributo a la persona o entidad organizadora del juego o concurso. Los beneficiarios de los premios sujetos no son responsables del impuesto.

Base imponible y tipo impositivo

(L N° 20630 art.4 y 5)

Está constituida por la **cuantía neta** del premio obtenido. Dicha cuantía neta equivale al **90%** del premio, menos la **deducción** de los descuentos previstos en las normas que regulen el juego o concurso.

En caso de premios **en especie**, la cuantía del premio se determina por la entidad organizadora, o en su defecto, por su valor de mercado en la fecha en que se produce el derecho al cobro.

El **tipo impositivo** aplicado es el **31%**.

Exenciones

(L N° 20630 art.5)

Se aplica una exención a los premios cuya cuantía neta sea **inferior o igual** a \$ **1.200**. En caso de que el importe supere dicho **límite**, el impuesto se determina sobre la cuantía total de la base imponible.

II. Impuestos sobre la Propiedad

- A. Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas
- B. Impuesto sobre los Bienes Personales
- C. Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas
- D. Contribución Extraordinaria sobre el Capital de Cooperativas y Mutuales de Ahorro, de Crédito y/o Financieras, de Seguros y/o Reaseguros
- E. Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia

A.

Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas

(L N° 23905-1991 título VII y sus normas modificadoras)

Hecho imponible

(L N° 23905 art.7)

El Título VII de esta Ley, establece el denominado *Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas*, que se aplica a las transferencias onerosas de inmuebles localizados en Argentina.

El impuesto se **devenga** en el momento en que se perfecciona la transferencia gravada, es decir, cuando se produce el primero de los siguientes hechos (L N° 23905 art.12):

- cuando se otorga la posesión, una vez suscrita la compraventa;
- en el otorgamiento de la escritura traslativa de dominio;

En los actos de ventas judiciales mediante subasta pública, la transferencia se considera efectuada en el momento en que queda firme el auto de aprobación del remate.

Sujeto pasivo

(L N° 23905 art.8)

Son las **personas físicas** y **sucesiones indivisas** que realizan la transferencia, siempre que los resultados de esta no se encuentren alcanzados por el Impuesto a las Ganancias. En los casos de **cambio o permuta** se consideran sujetos a todas las partes intervinientes en la operación siendo contribuyentes cada una de las mismas, sobre el valor de los bienes que transfieran.

Exenciones

(L N° 23905 art.10)

Se encuentran exentas las transferencias de inmuebles propiedad de los miembros y agentes de **misiones diplomáticas** extranjeras (a condición de reciprocidad) y de organismos internacionales de los que Argentina sea miembro, de acuerdo con las limitaciones establecidas en los respectivos convenios internacionales.

Base imponible

(L N° 23905 art.11)

El gravamen se aplica sobre el valor de transferencia de cada operación.

Cuando la transferencia se efectúa por un **precio no determinado** se utiliza el precio de mercado. En el caso de permutas se utiliza el precio de mercado o del bien intercambiado de mayor valor. Si no se conoce el precio de mercado, la AFIP debe fijar el procedimiento a seguir.

Tipo de gravamen

(L N° 23905 art.13)

El tipo aplicable del impuesto es del **1,5%** sobre el valor atribuible a la transferencia.

Los contribuyentes que enajenan su **vivienda habitual** o los terrenos, con el fin de adquirir o construir otra destinada a vivienda, pueden optar por no abonar el impuesto resultante de la transferencia. Esta misma opción también puede ejercerse cuando se cede la única vivienda habitual y los terrenos con el propósito de destinarlos a la construcción de un edificio (en base al régimen de la L N° 13.512 y sus modificaciones), y se recibe como compensación por el bien cedido hasta un máximo de **una unidad funcional** de la nueva propiedad destinada a casa-habitación propia (L N° 23905 art.14).

Las transferencias efectuadas por **no residentes** sólo están sujetas al impuesto cuando se demuestra fehacientemente (a juicio de la AFIP), que se trata de inmuebles pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas (L N° 23905 art.16).

La AFIP es la entidad encargada de la aplicación, percepción y fiscalización del impuesto (L N° 23905 art.18).

B. Impuesto sobre los Bienes Personales

(L N° 23.966-1997 Título VI y sus normas modificadoras; Texto ordenado por D N° 281-97 y sus normas modificadoras; L N° 27.260, Libro II, Títulos III y IV; Rgto D N° 127-1996)

El denominado *Impuesto sobre los Bienes Personales (ISBP)* grava el patrimonio neto de las personas físicas domiciliadas en Argentina, así como las sucesiones indivisas situadas en Argentina o en el extranjero, al final de cada ejercicio fiscal. Los no residentes sólo están sujetos al ISBP por los bienes situados en Argentina al final de cada año.

Hecho imponible

(D N° 281-97 art.16)

Lo constituye la **posesión de bienes** personales existentes a **31** de diciembre de cada año, situados dentro o fuera de Argentina.

A efectos del impuesto, se consideran **bienes personales** establecidos en Argentina (D N° 281-97 art.19) a:

- los inmuebles y los derechos reales que recaigan sobre los mismos localizados en Argentina;
- las naves, aeronaves y automóviles matriculados o registrados en Argentina;
- los bienes muebles registrados en Argentina;
- los bienes muebles del hogar o de residencias temporales situados en Argentina;
- los bienes personales del contribuyente localizados en el domicilio;
- los demás bienes muebles y semovientes localizados en Argentina a **31** de diciembre, aunque su situación no revista carácter permanente;
- el dinero y los depósitos situados en Argentina a **31** de diciembre;
- los títulos, acciones, cuotas o participaciones y demás valores, emitidos por entes (públicos o privados) domiciliados en Argentina.
- los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en Argentina.
- los créditos y obligaciones negociables (sin garantía real), cuyos deudores se encuentren localizados en Argentina.
- los derechos de propiedad (científica, literaria o artística), de marcas de fábrica o comercio y similares, las patentes y otros derechos de propiedad industrial o inmaterial, así como los derivados de éstos incluidas las licencias respectivas, cuyos titulares se encuentran domiciliados en Argentina a 31 de diciembre.

Por otra parte, se consideran como bienes **situados en el exterior** (D N° 281-97 art.20) a:

- los inmuebles y los derechos reales que recaen sobre los mismos localizados fuera de Argentina;
- las naves, aeronaves y automóviles matriculados o registrados fuera de Argentina;
- los bienes muebles y semovientes situados fuera de Argentina;
- los títulos, acciones y participaciones emitidos por entidades extranjeras, incluidas las empresas unipersonales, así como otros títulos valores de entidades constituidas o ubicadas en el exterior;
- los depósitos que permanezcan más de 30 días dentro del año en instituciones bancarias del exterior;
- las obligaciones emitidas por entidades o sociedades domiciliadas en el exterior;
- los créditos cuyos deudores se encuentren domiciliados en el extranjero.

Sujeto pasivo

(D N° 281-97 art.17)

Son **sujetos pasivos** del impuesto:

- Las personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en Argentina, por los bienes situados en este país y en el exterior.
- Las personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el exterior, por los bienes situados en Argentina.

Las **sucesiones indivisas** son contribuyentes del impuesto por los bienes que posean al **31** de diciembre de cada año, en tanto dicha fecha quede comprendida en el lapso transcurrido entre el fallecimiento del causante y la declaración de herederos o aquella en que se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

A efectos del impuesto, los funcionarios argentinos destinados en el exterior (incluidos sus familiares), se consideran domiciliados en Argentina.

A partir de 2019, los sujetos del ISBP se rigen por el criterio de residencia (LIAG art.119), quedando sin efecto el criterio “domicilio”

En el caso de patrimonios pertenecientes a los componentes de la **sociedad conyugal**, corresponde atribuir al marido además de los bienes propios, la totalidad de los que revisten el carácter de gananciales, excepto (D N° 281-97 art.18):

- los bienes adquiridos por la esposa con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria;
- que exista separación judicial de bienes;
- que la administración de todos los bienes gananciales esté a cargo de la esposa, en virtud de una resolución judicial.

Exenciones

(D N° 281-97 art.21)

Se aplica una exención del impuesto a:

- Los bienes pertenecientes a los miembros y agentes de las misiones **diplomáticas y consulares** extranjeras, a condición de reciprocidad.
- Las cuentas de capitalización y las cuentas individuales de los **planes de seguro** de retiro privados administrados por entidades sujetas a supervisión.
- Las **cuotas sociales** de las cooperativas.
- Los **bienes inmateriales** (fondos de comercio, marcas, patentes, derechos de concesión y otros bienes similares).
- Los bienes amparados por las **franquicias** de la L N° 19.640.
- Los **inmuebles rurales** propiedad de personas humanas y sucesiones indivisas, cualquiera sea su destino o afectación (a partir de 2019).
- Los títulos de **deuda pública** del Estado y de sus demarcaciones.
- Los **depósitos** (en moneda argentina y extranjera) a plazo fijo, en caja de ahorro y cuentas especiales de ahorro en entidades financieras.
- Las obligaciones negociables emitidas en pesos argentinos (a partir de 2021).

- Los instrumentos emitidos en pesos argentinos, destinados al fomento de la inversión productiva establecidos por el gobierno (a partir de 2021).
- Las participaciones en fondos comunes de inversión y los certificados de deuda fiduciaria de fideicomisos financieros colocados mediante OPA, con ciertas limitaciones (a partir de 2021).

Mínimo exento

(D N° 281-97 art.24)

A **partir de 2019**, el impuesto se determina sobre el valor de los bienes de las personas físicas y sucesiones indivisas (excepto las acciones o participaciones en sociedades comerciales) que **exceden** de las siguientes cuantías:

- los bienes cuyo valor en conjunto sean iguales o inferiores a **\$ 2.000.000**;
- los inmuebles destinados a vivienda habitual con un valor igual o inferior a **\$ 18.000.000**.

Base imponible

(D N° 281-97 art.16)

Está constituida por el **valor total los bienes poseídos** a 31 de diciembre, valorados de acuerdo con los art.22 y 23 de este Decreto. Los contribuyentes no pueden deducir sus deudas, salvo las correspondientes a los créditos relativos a la construcción y realización de mejoras en su vivienda habitual.

Tipos de gravamen

(D N° 281-97 art.25)

A **partir de 2019**, los tipos aplicables a las personas físicas y sucesiones indivisas residentes en Argentina por el valor total de los bienes sujetos al impuesto situados dentro y fuera de Argentina, exceptuando aquellos sujetos que puedan estar sujetos al tipo de gravamen diferencial por los bienes situados en el extranjero (excepto las acciones y participaciones en el capital de las sociedades comerciales), que exceda de los mínimos exentos indicados anteriormente, son los mostrados en la **escala** siguiente:

Base imponible (\$)	Cuota (\$)	Tipo (%)
De 0 a 3.000.000	0	0,50
Más de 3.000.000 hasta 6.500.000	15.000	0,75
Más de 6.500.000 hasta 18.000.000	41.250	1,00
Más de 18.000.000	156.250	1,25

No obstante, la L 27.541 art.28, delega en el Poder Ejecutivo (hasta 31-12-2020), la facultad de fijar **tipos de gravamen diferenciales** superiores (hasta en un **100%**), sobre el tipo máximo de la escala anterior para gravar los bienes situados en el exterior y de disminuirlos, para el caso de activos financieros situados en el exterior, en caso de que se efectúe la **repatriación**⁵ del producto de su realización.

Por este motivo, el (D N° 99-19 art.9) establece que las **personas físicas** y las **sucesiones indivisas** domiciliadas en Argentina están obligadas a determinar el impuesto por los bienes situados fuera de Argentina, de acuerdo con los tipos de la **escala** siguiente:

Valor total de los bienes en Argentina y en el exterior (\$)	Valor total de los bienes situados en el exterior que exceda el mínimo no imponible no computado contra los bienes de Argentina pagarán (%)
De 0 a 3.000.000	0,70
Más de 3.000.000 hasta 6.500.000	1,20
Más de 6.500.000 hasta 18.000.000	1,80
Más de 18.000.000	2,25

Los contribuyentes del impuesto pueden computar como **pago a cuenta** las cuantías efectivamente abonadas en el exterior por gravámenes similares aplicados sobre el patrimonio neto. El crédito **no puede exceder** del incremento de la cuota del ISBP resultante de la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior.

Por otra parte, las personas físicas y sucesiones indivisas **no residentes** en Argentina son gravadas por el impuesto sobre sus bienes situados en Argentina a un tipo del **0,50%** sobre el valor de dichos bienes en **2019** y siguientes. En este caso no se permite aplicar deducciones en el mismo (D N° 281-97 art.26).

Asimismo, se presumen propiedad de personas físicas y sucesiones indivisas residentes en Argentina determinados activos (**valores e inmuebles inexplorados**) localizados en Argentina, poseídos por sociedades no residentes. Dichos activos están sujetos al impuesto.

De la misma forma, las **acciones o participaciones** cuyos titulares sean personas físicas o sociedades no residentes se presume que son propiedad de personas físicas no residentes y el impuesto se aplica sobre dichas acciones. La base imponible se determina en base al valor patrimonial de la sociedad en el último balance y el tipo aplicado es el **0,50%** (D N° 281-97 arts./n posterior al art.25).

5 Se entiende por **repatriación**, el ingreso en Argentina, hasta el 31 de marzo de cada año (ampliado en **2020** al **30** de abril, por D N° 330-20 art.1) de las **tenencias de moneda** extranjera en el exterior y de los importes derivados de la realización de los activos financieros propiedad de las personas físicas y sucesiones indivisas residentes en Argentina (D N° 99-19 art.10). De esta manera, los sujetos que repatrien sus activos financieros hasta dicha fecha quedan **exceptuados de la aplicación de los tipos** de gravamen diferenciales anteriores, siempre que se cumplan las **condiciones** siguientes (D N° 99-19 art.11):

- que los activos financieros representen al menos un **5%** del total de los bienes situados en el exterior;
- que los fondos permanezcan depositados en una cuenta (caja de ahorro, corriente, plazo fijo y otras) en entidades financieras autorizadas, hasta **31** de diciembre del año correspondiente a la repatriación.

C. Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas

(L N° 23.427-1986 y sus normas modificadoras)

Se establece con **carácter transitorio** la denominada *Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas*, que se aplica sobre los capitales de las cooperativas al cierre de cada ejercicio económico (L N° 23.427 art.6).

Sujeto pasivo

(L N° 23.427 art.6)

Son sujetos pasivos las **cooperativas** inscriptas en el registro de la Secretaría de Estado de Acción Cooperativa de Argentina.

Exenciones

(L N° 23.427 art.9)

Se aplican **exenciones** a:

- los bienes situados en la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, entre otras; y
- las acciones y participaciones de capital en otras entidades y en fondos comunes de inversión;
- las cuotas sociales de las cooperativas.

Base imponible

(L N° 23.427 art.7)

Está determinada por el **capital cooperativo** resultante de la diferencia entre el activo y pasivo al final de cada ejercicio anual, de acuerdo con las normas de valoración y determinación establecidas en la Ley.

No se incluyen en la base imponible, los bienes situados permanentemente en el exterior y los bienes exentos (L N° 23.427 art.10).

Deducciones

(L N° 23.427 art.15)

Para determinar el capital cooperativo imponible, se deducen del capital los siguientes conceptos:

- Las cuantías abonadas a los miembros del **consejo de administración** y de la **sindicatura** en concepto de reembolso de gastos y remuneraciones.
- Las **habilitaciones y gratificaciones** abonadas o acreditadas al personal dentro de los 5 meses posteriores al cierre del ejercicio social.
- Los **excedentes** en efectivo repartidos en el ejercicio social.

Esta contribución **no es deducible** a efectos de la determinación del capital cooperativo sujeto a la contribución.

Tipo de gravamen

(L N° 23.427 art.16)

El tipo aplicable es el 2%.

No obstante, la contribución **no debe efectuarse** cuando su cuantía resulte inferior \$ 750,65.

Los contribuyentes pueden acreditar el **Impuesto sobre Créditos y Débitos** abonado frente al pago de esta Contribución.

La aplicación, fiscalización y recaudación de esta contribución corresponde a la **AFIP** (L N° 23.427 art.19).

D. Contribución Extraordinaria sobre el Capital de Cooperativas y Mutuales de Ahorro, de Crédito y/o Financieras, de Seguros y/o Reaseguros

(L N° 27486-2018)

Esta Contribución Extraordinaria, de **carácter transitorio**, se aplica a partir del **1-1-2019**, por un periodo de **cuatro** ejercicios fiscales.

Hecho imponible

(L N° 27.486 art.1)

La Contribución Extraordinaria **se aplica** sobre el capital de las entidades cooperativas y mutuas que desarrollen actividades crediticias, de ahorro, financieras y aseguradoras en Argentina.

Sujeto pasivo

(L N° 27.486 art.2)

Son sujetos pasivos:

- las cooperativas;
- las Mutuas que realizan actividades alcanzadas por el hecho imponible del tributo, cualquiera sea la modalidad adoptada para desarrollarlas.

Por el contrario, **no son sujetos pasivos** del tributo las entidades mutuales que realizan actividades relacionadas con los seguros de responsabilidad civil de vehículos de transporte público de pasajeros y las denominadas ART-Mutual (L N° 27.486 art.3).

Exenciones

(L N° 27.486 art.7)

Se aplica una exención a (L N° 27.486 art.7):

- los **bienes** situados en la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur;
- las **cuotas sociales** de cooperativas y mutuales alcanzadas por la presente contribución;
- las **acciones y participaciones** en el capital de otras sociedades controladas y/o vinculadas de carácter permanente;
- los aportes efectuados al Fondo para el Desarrollo Económico (**FONDEP**);
- los títulos, certificados u otros valores negociables emitidos por **fideicomisos** creados en el marco del régimen de participación público-privada;
- los aportes en instituciones de capital emprendedor, inscritas en el Registro de Instituciones de Capital Emprendedor (**RICE**);
- la **titulización de hipotecas**;
- los títulos, certificados u otros valores negociables emitidos por **fondos de infraestructura**;
- los **saldos por depósitos** en cuentas de corresponsalía en el exterior.

Base imponible

(L N° 27.486 art.4)

La base imponible está constituida por el capital imponible, resultante de la **diferencia entre el activo y pasivo** computable global de las entidades al cierre del ejercicio fiscal, de acuerdo con las normas de valoración y determinación establecidas en la Ley de la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas.

A efectos de la determinación de la base imponible (capital computable), se establece una división entre los **bienes del activo computables y no computables**, estableciendo que no son computables los bienes declarados exentos (L N° 27.486 art.5).

El pasivo se deduce de la siguiente forma (L N° 27.486 art.6):

- en su totalidad: cuando el activo está constituido sólo por bienes computables;
- parcialmente: en base a la proporción entre los bienes del activo computables y no computables.

Deducciones

(L N° 27.486 art.9)

Los sujetos pasivos de la Contribución Extraordinaria pueden aplicar las deducciones siguientes (capital computable), siempre que no formen parte del pasivo computable (L N° 27.486 art.9):

- Las cuantías por **reembolso** de gastos y **remuneraciones** concedidas a los miembros del consejo de administración y de la sindicatura.
- Las **gratificaciones** abonadas al personal dentro de los 5 meses de cierre del ejercicio social.
- El retorno en **dinero efectivo** de los excedentes repartibles aprobados por la asamblea, correspondientes al ejercicio social por el que se liquida esta contribución.
- El **capital no imponible**, con un límite de \$ 50.000.000 (que será actualizado anualmente a partir de 2020). Lo anterior no se aplica en caso de cooperativas o mutuales que desarrollan actividades de ahorro, crédito y financieras no certificadas por la AFIP como exentas del IAG.

Tipo de gravamen

(L N° 27.486 art.10)

Al capital imponible que **exceda de \$ 50.000.000**, debe aplicarse la siguiente tabla de tipos:

Base imponible (\$)	Cuota (\$)	Tipo (%)
De 0 a 100.000.000	0	3
Más de 100.000.000	3.000.000	4

Las **cooperativas** pueden computar como pago a cuenta de esta contribución, el importe ingresado (en el mismo ejercicio), por la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas analizada en la sección anterior (L N° 27.486 art.11).

Esta contribución especial tiene como **límite** el **25%** de los excedentes contables, previa deducción del **50%** de las cuantías destinadas a cubrir el **5%** del Fondo de Acción Asistencial y Laboral y el **5%** del Fondo de Educación y Capacitación Cooperativa, así como la contribución especial destinada al Instituto Nacional de Acción Social y de los resultados por tenencia en entidades sujetas al Impuesto a las Ganancias (L N° 27.486 art.13).

La aplicación, fiscalización y recaudación de esta contribución corresponde a la **AFIP** (L N° 27.486 art.14).

E. Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia

(L N° 27605 de 17 de diciembre de 2020; D N° 42/2021 de 28 de enero de 2021)

Hecho imponible

(L N° 27605 art.1)

La L N° 27605, establece un Aporte Extraordinario único, con carácter de emergencia aplicable sobre el patrimonio de los sujetos pasivos.

Sujeto pasivo

(L N° 27605 art.2)

Se consideran sujetos pasivos del aporte a:

- Las personas físicas y sucesiones indivisas residentes, por la totalidad de sus bienes dentro y fuera de Argentina, así como a aquellas personas físicas nacionales argentinas domiciliadas o residentes en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación.

- Las personas físicas y sucesiones indivisas residentes fuera de Argentina, por la totalidad de sus bienes en Argentina.

Por otra parte, se consideran responsables sustitutos del aporte a las personas físicas, empresas unipersonales y sucesiones indivisas residentes en Argentina, que disponen de la propiedad, uso y disfrute, etc., de los bienes sujetos pertenecientes a personas físicas residentes en jurisdicciones no cooperantes, o de baja o nula tributación, o de las personas físicas y sucesiones indivisas no residentes en Argentina.

Mínimo exento

(L N° 27605 art.2)

Se aplica una exención a los sujetos pasivos cuyos bienes no excedan de \$ **200.000.000**. En caso de que el valor de los bienes supere la cifra anterior, el aporte se aplica sobre la totalidad de los bienes.

Base imponible

(L N° 27605 art.2)

Está constituida por la totalidad de los bienes sujetos valorados de acuerdo con el Impuesto sobre los Bienes Personales, con independencia de su tratamiento por este impuesto y sin derecho a deducción de mínimo no imponible alguno, al 18 de diciembre de 2020.

Las personas físicas y sucesiones indivisas residentes en Argentina y los nacionales argentinos residentes en jurisdicciones no cooperantes, o de baja o nula tributación, deben incluir los aportes a *trusts*, fideicomisos o fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas, participación en sociedades u otros entes de cualquier tipo sin personalidad fiscal y participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo, existentes a 18 de diciembre de 2020 (L N° 27605 art.2).

Tipo de gravamen

(L N° 27605 art. 4 y 5)

El aporte se aplica de acuerdo con las dos escalas de tipos siguientes para los:

- Bienes localizados dentro y fuera de Argentina, en caso de repatriación (L N° 27605 art.4).

La cuota por el aporte se determina aplicando la escala siguiente al valor total de los bienes.

Valor Total de los bienes		Cuota	Tipo (%)
más de \$	a \$		
0	300.000.000	0	2,00
300.000.000	400.000.000	6.000.000	2,25
400.000.000	600.000.000	8.250.000	2,50
600.000.000	800.000.000	13.250.000	2,75

Valor Total de los bienes		Cuota	Tipo (%)
más de \$	a \$		
800.000.000	1.500.000.000	18.750.000	3,00
1.500.000.000	3.000.000.000	39.750.000	3,25
3.000.000.000	en adelante	88.500.000	3,50

- Bienes localizados fuera de Argentina, si no hay repatriación (L N° 27605 art.5).

La cuota se determina en base a la escala siguiente:

Valor total de los bienes del país y del exterior		Tipo (%)
más de \$	A \$	
200.000.000	300.000.000	3,00
300.000.000	400.000.000	3,375
400.000.000	600.000.000	3,75
600.000.000	800.000.000	4,125
800.000.000	1.500.000.000	4,50
1.500.000.000	3.000.000.000	4,875
3.000.000.000	en adelante	5,25

Se entiende por repatriación, el ingreso en Argentina, dentro de los **60** días, inclusive, contados a partir del **18** de diciembre de **2020**, de (L N° 27605 art.6):

- las tenencias de moneda extranjera en el exterior, y
- los importes generados como resultado de la realización de activos financieros en el exterior, que representen como mínimo un **30%** del valor total de dichos activos.

Una vez efectuada la repatriación, los fondos deben permanecer (hasta el 31 de diciembre de 2021) depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular en entidades financieras supervisadas, o afectados, una vez efectuado ese depósito, a alguno de los destinos que establezca el gobierno.

Por otra parte, se consideran activos financieros del exterior a aquellos mencionados en la Ley 23.966, del Impuesto sobre los Bienes Personales.

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 27605 art. 9)

El Aporte puede ser ingresado mediante un único pago, a realizar en el mes de abril de **2021**, o mediante **5** cuotas a abonar entre los meses abril a septiembre de 2021.

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

A. Impuesto al Valor Agregado

(L N° 23.349/1986; T.O D N° 280/97; L N° 27.430)

Hecho imponible

(D N° 280/97 art.1)

El impuesto **se aplica** sobre:

- Las ventas de **bienes muebles** (situadas o localizadas en Argentina), efectuadas por los sujetos pasivos.
- Las **obras**, locaciones y **prestaciones de servicios** realizadas en Argentina.
- Las **importaciones** definitivas de bienes muebles.
- Las **prestaciones realizadas en el exterior**, siempre que su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en Argentina.
- Las prestaciones de **servicios digitales** por sujetos residentes o domiciliados en el exterior cuya utilización o explotación efectiva sea realizada en Argentina.

El hecho imponible **se perfecciona** (D N° 280/97 art.5):

- En el caso de **ventas** (incluidos los bienes registrables): en el momento de entrega del bien o de emisión de la factura respectiva, el que fuere anterior, con algunas excepciones relacionadas con las entregas de agua, electricidad y gas, o la comercialización de productos primarios, en base a sus características específicas.
- En las prestaciones de servicios y de locaciones de **obras y servicios**: en el momento de finalización de la prestación o en el de la percepción (total o parcial) de la contraprestación, el que fuera anterior, excepto en el caso de prestaciones que incluyen bienes o servicios regidos por tasas o tarifas (telecomunicaciones), operaciones de seguros (emisión de la póliza), locaciones de inmuebles, etc.
- En el caso de trabajos sobre **inmuebles de terceros**: en el momento de la aceptación del certificado total o parcial de la obra, en el de la percepción total o parcial del precio o en el de la facturación, el que fuera anterior.
- En las locaciones de bienes y alquileres de circuitos o **sistemas de telecomunicaciones**: en el momento de devengo del pago o en el de su percepción, el que fuera anterior.
- En el caso de realización de **obras** (directamente o a través de terceros) **sobre inmueble propio**: en el momento de la transferencia (onerosa) del inmueble (escritura, toma de posesión, etc.).
- En las **importaciones**: en el momento en que éstas sean definitivas.
- En las locaciones de bienes **muebles con opción de compra**: en el momento de la entrega del bien o acto equivalente.
- En las **prestaciones en el exterior**: en el momento de finalización de la prestación o en el del pago total o parcial del precio, el que fuere anterior.
- En las **prestaciones de servicios digitales**: en el momento en que finaliza la prestación o en el del pago total o parcial del precio por parte del prestatario, el que fuere anterior.

Con independencia de lo anterior, el hecho imponible se realiza en el momento de la percepción de cualquier tipo de anticipo o señal que ocasione una **congelación de precios**.

Sujeto pasivo

(D N° 280/97 art.4)

Son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas y entidades jurídicas que realizan entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos. En el caso de **importaciones**, el sujeto pasivo es cualquier persona que realice una importación. Se aplica un régimen especial a determinados pequeños contribuyentes.

El concepto de sujeto pasivo incluye, específicamente, a:

- las uniones temporales de empresas;
- consorcios;
- asociaciones no consideradas entidades jurídicas;
- grupos que no forman parte de una empresa; y
- cualquier otra entidad que lleva a cabo transacciones sujetas.

Son **sujetos pasivos** del impuesto (D N° 280/97 art.4):

- Las personas que realizan (habitual u ocasionalmente) ventas de bienes muebles.
- Los herederos o legatarios de personas inscritas, cuando enajenen bienes que, en cabeza del causante, hubieran sido objeto del gravamen.
- Las personas que realizan ventas o compras por cuenta de terceros.
- Las personas que realizan importaciones definitivas de bienes muebles por cuenta propia o de terceros.
- Las empresas constructoras (cualquiera que sea su forma jurídica) que realicen obras.
- Las personas que prestan servicios gravados.
- Las personas que efectúan locaciones gravadas.
- Las personas que prestan servicios desde el exterior.
- Los importadores o intermediarios de servicios utilizados en Argentina, prestados por no residentes.
- Los locatarios, prestatarios, representantes o intermediarios de sujetos no residentes que realizan locaciones o prestaciones gravadas en Argentina, en su carácter de responsables sustitutos.
- las personas que consumen servicios digitales prestados por no residentes.

Por otra parte, se consideran **responsables sustitutos** por las locaciones y/o prestaciones gravadas, los residentes o domiciliados en Argentina locatarios y/o prestatarios de sujetos residentes o domiciliados en el exterior y aquellos que realizan dichas operaciones como intermediarios o en representación de dichos sujetos del exterior, siempre que las efectúen a nombre propio, independientemente de la forma de pago y del hecho que el sujeto del exterior perciba el pago por dichas operaciones dentro o fuera de Argentina (D N° 280/97 arts./n posterior al art.4).

Exenciones

(D N° 280/97 art.7)

Se encuentran exentas del impuesto las operaciones siguientes:

Las **ventas, importaciones y locaciones de obra** que tienen por objeto la entrega de bienes cuya venta e importación se exime:

- libros, folletos e impresos similares;
- diarios, revistas y publicaciones periódicas, en la fase de venta al público;
- agua ordinaria natural, leche sin aditivos, cuando los adquirentes sean consumidores finales o sujetos exentos;

- reventa de medicamentos que hayan tributado en la etapa de importación o fabricación;
- bonos, títulos y acciones;
- monedas de oro, lingotes y otras monedas;
- aeronaves de transporte de pasajeros y carga, así como las destinadas a la defensa y seguridad;
- embarcaciones adquiridas por el Estado y sus órganos descentralizados;
- acceso a espectáculos deportivos amateur.

Las siguientes **prestaciones de servicios** (D N° 280/97 art.7.h):

- servicios prestados por el Estado y sus instituciones descentralizadas, con algunas excepciones,
- servicios educativos;
- servicios de asistencia sanitaria prestados a través de Obras Sociales;
- actividad teatral y las prestaciones realizadas por los trabajadores del teatro;
- actividades deportivas amateur;
- transporte internacional de pasajeros y cargas;
- servicios de taxi, siempre que el recorrido no sea superior a **100 km**;
- seguros de vida;
- colocaciones y prestaciones financieras relativas a depósitos, préstamos de todo tipo, intereses pasivos de diversos esquemas de ahorro, seguros, jubilaciones y pensiones;
- servicios personales domésticos;
- locación de inmuebles destinados a casa habitación;
- locación de inmuebles rurales, cuando el locatario sea el Estado y sus instituciones descentralizadas;
- otorgamiento de concesiones;
- servicios de sepelio;
- servicios prestados por establecimientos geriátricos;
- locaciones exentas hasta **\$ 1.500**;
- acceso y descargas de libros digitales.

Las **importaciones** (D N° 280/97 art.8):

- definitivas de mercaderías y efectos de uso personal con franquicias de derechos importación sujetas a regímenes especiales (despacho de equipaje e incidentes de viaje de pasajeros, personas lisiadas, inmigrantes, científicos y técnicos argentinos, representantes diplomáticos en el país, etc.);
- definitivas de mercaderías con idénticas franquicias, efectuadas por instituciones religiosas y;
 - ◆ por instituciones de beneficio público para la realización de obra médica asistencial de beneficencia;
 - ◆ destinadas a la investigación científica y tecnológica y a la actividad académica o docente.

Las **exportaciones**: se eximen las exportaciones, permitiéndose la recuperación del impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios destinados a estas operaciones (D N° 280/97 art.8-d).

Base imponible

(D N° 280/97 art.10)

La base imponible del impuesto **está constituida** por el precio de venta de las operaciones gravables incluido en la factura, neto de descuentos de acuerdo con la práctica comercial. Los descuentos efectuados posteriormente son considerados crédito fiscal. Cuando no exista factura o documento equivalente, o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presume que éste es el valor computable, salvo prueba en contrario.

Forman parte de la base imponible, aunque se **facturen o contraten por separado** e incluso cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al gravamen:

- Los **servicios** prestados juntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma: transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares.
- Los **intereses y comisiones** por pagos diferidos o atrasados.
- El **precio** atribuible a:
 - ◆ los bienes incorporados en las prestaciones gravadas;
 - ◆ la transferencia o cesión de uso de derechos de propiedad intelectual, industrial o comercial incluidos en determinadas locaciones y prestaciones onerosas, efectuadas fuera de la relación de dependencia.

En el caso de **obras sobre inmueble propio** realizadas (directamente o a través de terceros), el impuesto se aplica sobre la parte correspondiente a la obra objeto de gravamen (base imponible). Dicha proporción no puede ser inferior a la cuantía atribuible a la misma en comparación con el coste del terreno establecido de acuerdo con el valor catastral, o, en su defecto, en base a las normas del impuesto a las ganancias.

En el caso de operaciones de **seguro o reaseguro**, la base imponible está constituida por el precio total de la póliza o, en su caso, de suscripción del respectivo contrato, neto de los recargos financieros.

En el caso de **importaciones definitivas**, la base imponible está constituida por el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación, al que se agregarán todos los tributos a la importación, o con motivo de ella, excluidos el IVA y los tributos de la ley de impuestos internos (D N° 280/97 art.25).

Tipos de gravamen

(D N° 280/97 art.28)

Se distinguen:

El **tipo ordinario** del IVA es del **21%**.

No obstante, se aplica un **tipo incrementado** del **27%** a los:

- servicios de telecomunicaciones, excepto los prestados por Encotesa y los de agencias de noticias;
- servicios de gas o electricidad, excepto el servicio de alumbrado público;
- servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe, incluidos el desagote y limpieza de pozos ciegos.

El tipo incrementado solo se aplica a los **servicios prestados a domicilios** (excepto domicilios destinados exclusivamente a vivienda o casa de recreo o veraneo o en su caso, terrenos baldíos), si el beneficiario del servicio es sujeto pasivo registrado del impuesto o se trata de sujetos incluidos el Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes.

Asimismo, se aplica un **tipo reducido** del **10,5%**, a:

- Los trabajos realizados (directamente o a través de terceros) sobre inmueble ajeno, destinados a vivienda, excluidos los realizados sobre construcciones preexistentes que no constituyen obras en curso.
- Los intereses y comisiones de préstamos otorgados a responsables inscriptos por entidades financieras (residentes o extranjeras) que cumplen los requisitos establecidos por el Comité de Bancos de Basilea.
- Los intereses y comisiones de préstamos otorgados por las entidades anteriores a empresas de servicios públicos de transporte terrestre de corta, media y larga distancia.

- Las ventas e importaciones de animales vivos de las especies bovina, ovina, camélidos, caprinos, aviar, cunicula y porcina, sus carnes y despojos comestibles, frescos, refrigerados o congelados.
- Las frutas, legumbres y hortalizas, frescas, refrigeradas o congeladas.
- Los granos (cereales y oleaginosas, excluido arroz) y legumbres secas (porotos, arvejas y lentejas).
- Determinadas obras, locaciones y prestaciones de servicios vinculadas con la obtención de animales vivos de las especies bovina y ovina, frutas, legumbres, hortalizas frescas, granos (cereales y oleaginosos, excluido arroz) y legumbres secas (porotos, arvejas y lentejas).
- El cuero bovino fresco o salado, seco, en calado, piquelado, o conservado de otro modo, pero sin curtir, apergaminar ni preparar de otra forma, incluso depilado o dividido, comprendidos en determinadas posiciones arancelarias.
- La miel de abejas a granel.
- Los servicios de transporte (terrestre, acuático y aéreo) de pasajeros, realizados en Argentina, excepto taxis en recorridos menores de **100 km** (exento).
- Los servicios de asistencia sanitaria médica y paramédica, brindados o contratados por las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepagada que no resulten exentos. La prestación de estos servicios a un paciente privado en forma directa y sin derecho a reintegro está gravada a la alícuota del **21%**.
- Los bienes de capital incluidos en listado específico.
- Los servicios prestados por las Cooperativas de Trabajo inscritas en el Registro Nacional de Desarrollo Local y Economía Social del Ministerio de Desarrollo Social, al Estado y sus entes descentralizados.
- Las ventas de propano, butano y gas licuado del petróleo para uso domiciliario.
- Los fertilizantes químicos para uso agrícola.
- La harina de trigo (comprendida en la partida 11.01 de la Nomenclatura Común del MERCOSUR).
- El pan, galletas, facturas de panadería y/o pastelería y galletitas y bizcochos, elaborados exclusivamente con harina de trigo, sin envasar previamente para su comercialización, (comprendidas en los artículos 726, 727, 755, 757 y 760 del Código Alimentario Argentino).
- Los servicios de distribución de publicaciones periódicas prestados a entidades del sector editorial.
- Los residuos sólidos derivados de la extracción y procesamiento de la soja.
- Los granos y productos derivados del procesamiento de la soja.

Determinación del impuesto

(D N° 280/97 art.12-a)

El impuesto se determina aplicando el tipo de gravamen a la base imponible correspondiente a las operaciones gravables del periodo. Del impuesto repercutido, el contribuyente puede deducir el impuesto soportado en este mismo periodo. Sólo dan derecho a **crédito fiscal** las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios vinculadas con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación.

Cuando el **IVA soportado** excede del IVA repercutido, el contribuyente puede trasladar hacia adelante el saldo para ser compensado frente a las cuotas futuras del impuesto, excepto los exportadores que pueden recuperar el impuesto soportado en sus operaciones de exportación.

Asimismo, el impuesto soportado en la **adquisición de activos fijos** puede ser objeto de devolución si no puede ser compensado con el impuesto repercutido después de seis meses.

Por su parte, los **exportadores** pueden compensar el impuesto soportado en sus operaciones de adquisición de bienes, servicios y locaciones destinadas a las exportaciones o en cualquier etapa de realización de estas, contra el impuesto repercutido en sus operaciones internas gravadas. Si la **compensación** total

o parcial no resulta posible, el contribuyente puede optar por acreditar el saldo restante contra otros impuestos, o solicitar su devolución o transferencia a terceros responsables (D N° 280/97 art.43).

Liquidación y pago del impuesto

(D N° 280/97 art.27)

El impuesto se liquida y abona mediante **declaración jurada mensual**. Los contribuyentes deben presentar la declaración y abonar el impuesto en el mes siguiente al correspondiente a la declaración jurada. En el caso de las **importaciones** definitivas, el impuesto se liquida y abona junto con la liquidación y pago de los derechos de importación.

Los sujetos pasivos del impuesto están **obligados a inscribirse** en la AFIP. No obstante, los contribuyentes siguientes **no están obligados** a la inscripción, aunque pueden ejercer dicha opción (D N° 280/97 art.36):

- los importadores, en relación con las importaciones definitivas que efectúen;
- las personas que sólo realicen operaciones exentas.

IV. Impuestos Selectivos

A. Impuestos Internos

B. Impuestos sobre los Combustibles Líquidos y al Dióxido de Carbono

C. Recargo sobre el Gas Natural y Gas Licuado de Petróleo

D. Impuesto Específico sobre la realización de Apuestas

E. Impuesto Indirecto sobre las Apuestas On-line

F. Recargo destinado al Fondo Nacional de Energía Eléctrica

G. Impuesto Adicional de Emergencia sobre los Cigarrillos

H. Impuestos Adicionales destinados al Fondo Especial del Tabaco

I. Impuesto a las Entradas de Espectáculos Cinematográficos y Videogramas Grabados

J. Impuesto a los Servicios de Comunicación Audiovisual

K. Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAÍS)

A. Impuestos Internos

(L N° 24.674-96; L N° 27.430-17)

Los denominados impuestos internos se aplican de forma monofásica sobre las entregas de los bienes gravados indicados más adelante, **excepto** en el caso de los objetos suntuarios. La L N° 24.674-96 establece la tributación de los siguientes **bienes** y **servicios**.

1. Imposición de Bienes

Bienes gravados

(L N° 24.674-96 Capítulos I a IV)

Tabacos; bebidas alcohólicas; cervezas; bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados; seguros; champañas; telefonía celular y satelital; objetos suntuarios; vehículos automóviles y motores, embarcaciones y aeronaves de recreo o deportes; productos electrónicos (L N° 24.674-96 art.1).

Hecho imponible

Está constituido por el **expendio** de los bienes gravados, entendiéndose por tal, las transferencias a cualquier título, su despacho a plaza de las importaciones para consumo y la ulterior venta del importador (L N° 24.674-96 art.2).

En el caso de **bebidas alcohólicas**, el expendio se refiere exclusivamente a la transferencia efectuada por el fabricante, el importador o por aquellos por cuya cuenta se efectuó la elaboración.

Sujeto pasivo

(L N° 24.674-96 art.2)

Los sujetos pasivos incluyen a los **fabricantes, importadores y comerciantes**, en relación con los impuestos sobre el tabaco, las bebidas alcohólicas, el vino, las bebidas no alcohólicas, jarabes, extractos, servicios telefónicos celulares y satélite, vehículos y motores, objetos suntuarios, etc.

Base imponible

Los impuestos selectivos se determinan normalmente sobre el **precio de venta**, incluyendo el propio impuesto selectivo y cualquier otro impuesto aplicado sobre el producto sujeto, excepto el IVA. Los impuestos selectivos son aplicados a tipos «ad valorem», basados en el precio de los bienes y servicios.

Las **exportaciones** de productos argentinos no están sujetas al impuesto. El impuesto soportado por las materias primas utilizadas en la producción destinada a la exportación puede ser acreditado frente al propio impuesto o sujeto a devolución.

Tipo de gravamen

La siguiente tabla muestra los tipos aplicados a los bienes en el periodo de 1-3-2021 al 31-5-2021

Bienes gravados	Tipo nominal (%)
Tabacos	
Cigarrillos (L N° 24.674-96 art.15): Impuesto mínimo \$ 86,58	70
Cigarros (L N° 24.674-96 art.16): Impuesto mínimo \$ 30,92	20
Cigarritos (L N° 24.674-96 art.16): Impuesto mínimo \$ 61,84	20
Tabacos consumidos en hoja, picados, etc. (L N° 24.674-96 art.18): Impuesto mínimo \$ 123,68	25

Bienes gravados	Tipo nominal (%)
Bebidas Alcohólicas (L N° 24.674-96 art.23)	
Whisky	26
Coñac, brandy, pisco, gin, vodka, ron, ginebra, etc.	26
Resto, en función graduación	
1° clase: de 10° hasta 29° y fracción	20
2° clase: 30° y más	26
Cervezas (L N° 24.674-96 art.25)	14
Cervezas artesanales producidas por Micro, Pequeñas y Medianas Empresas	8
Bebidas Analcohólicas, Jarabes, Extractos, Concentrados y Aguas Minerales (L N° 24.674-96 art.26)	
Con cafeína y taurina	10
Objetos Suntuarios (L N° 24.674-96 art.35)	20
Vehículos	
Vehículos automóviles y terrestres para el transporte de personas (L N° 24.674-96 art.38-a)	
Precio de venta menor o igual a: \$ 1.764.993,89	0
Precio de venta mayor a \$ 1.764.993,89 y menor a \$ 3.258.450,26	20
Precio de venta superior a \$ 3.258.450,26	35
Vehículos automóviles terrestres preparados para acampar (L N° 24.674-96 art.38-b)	
Precio de venta menor o igual a: \$ 1.764.993,89	0
Precio de venta mayor a \$ 1.764.993,89 y menor a \$ 3.258.450,26	20
Precio de venta superior a \$ 3.258.450,26	35
Motociclos y Velocípedos (L N° 24.674-96 art.38-c)	
Precio de venta menor o igual a: \$ 565.993,41	0
Precio de venta mayor a \$ 565.993,41 y menor a \$ 725.632,58	20
Precio de venta superior a \$ 725.632,58	30
Chasis con Motor y Motores de los Vehículos Alcanzados (L N° 24.674-96 art.38-d)	
Precio de venta menor o igual a: \$ 1.764.993,89	0
Precio de venta mayor a \$ 1.764.993,89 y menor a \$ 3.258.450,26	20
Precio de venta superior a \$ 3.258.450,26	35
Embarcaciones de recreo o deporte (L N° 24.674-96 art.38-e)	
Precio de venta menor o igual a: \$ 2.294.054,50	0
Precio de venta mayor a \$ 2.294.054,50	20
Aeronaves, Aviones, Hidroaviones, Planeadores y Helicópteros para recreo o deporte (L N° 24.674-96 art.38-f)	20
Productos electrónicos (L N° 24.674-96 art.70)	7

Los sujetos pasivos del impuesto (elaboradores, fabricantes, fraccionadores) que utilicen en sus elaboraciones productos gravados en la misma categoría, pueden computar como **pago a cuenta** el impuesto abonado por dichos productos.

2. Imposición de Servicios

Seguros

(L N° 24.674-96 art.27)

Hecho imponible

Se considera expendio, la percepción de **primas** por la entidad aseguradora o, en su caso, el pago de primas efectuado por el asegurado a compañías extranjeras sin representación en Argentina.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto:

- las **entidades aseguradoras** (nacionales y extranjeras) legalmente establecidas o constituidas en Argentina;
- los **asegurados**, por las primas abonadas a compañías extranjeras que no dispongan de sucursales autorizadas a operar en Argentina.

Exenciones

Se aplican exenciones a los **seguros**:

- agrícolas;
- de vida;
- de accidentes personales;
- personales que cubren gastos de internación, cirugía o maternidad (L N° 24.674-96 arts./n posterior al art.29).

Base imponible

Está constituida por las **primas** percibidas por aseguradoras legalmente establecidas en Argentina y las primas abonadas (excluyendo el propio impuesto) por asegurados a compañías extranjeras que no tengan sucursales autorizadas a operar en Argentina, sin incluir el IVA correspondiente a las mismas.

Tipo de gravamen

(L N° 24.674-96 art.27)

- Entidades **establecidas** o constituidas en Argentina:
 - ◆ Seguros de accidentes de trabajo: **2,5%**.
 - ◆ Resto: **1%**

- Entidades radicadas **fuera de Argentina**:
 - ◆ Seguros en general sobre bienes o personas radicadas en Argentina, excepto seguros de vida y de accidentes personales: **23,0%**.
- Régimen de **liquidación y pago**:
 - ◆ Compañías aseguradoras legalmente establecidas o constituidas en Argentina: liquidación y pago por mes calendario sobre la base de declaración jurada.
 - ◆ Asegurados: pago del impuesto en las fechas en que, según el contrato, deben abonarse las primas.

Telefonía Celular y Satelital

(L N° 24.674-96 art.30)

Hecho imponible

Está constituido por el **importe facturado** al usuario por el servicio de telefonía celular y satelital. Comprende los servicios móviles de telecomunicaciones y los de radiocomunicaciones (L N° 24.674-96 art.30). El impuesto también se aplica a las tarjetas prepagadas o recargables (L N° 24.674-96 art.31).

El impuesto se **devenga** en la fecha de vencimiento de las facturas y en la venta o recarga de tarjetas (L N° 24.674-96 art.32).

Sujeto Pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto las personas que prestan el servicio gravado (L N° 24.674-96 art.32).

Exenciones

El importe facturado a los usuarios del **servicio básico telefónico** bajo la modalidad «abonado que llama paga».

Base imponible

Servicio de **telefonía celular o satelital** facturados al usuario. Comprende todo otro servicio prestado en forma conjunta, aún en el caso de que se facture por separado.

No integran la base imponible los siguientes conceptos:

- Servicios de **interconexión** con otras redes por tránsito local.
- Servicios **itinerantes** prestados a usuarios nacionales fuera de la República Argentina.
- Servicios **prestados** a otros sujetos que resulten **revendedores**.
- Servicios de **valor agregado**.

Tipo de gravamen

El **tipo aplicable** es del 5% (L N° 24.674-96 art.30).

B. Impuestos sobre los Combustibles Líquidos y al Dióxido de Carbono

(L N° 23.966 -TO a través del D N° 518-98- y sus normas modificadoras;
L N° 27.430-17)

1. Impuesto sobre los Combustibles Líquidos
2. Impuesto al Dióxido de Carbono

1. Impuesto sobre los Combustibles Líquidos

Hecho imponible

Se trata de un impuesto monofásico que se aplica sobre las **transferencias** (onerosas o gratuitas) de los productos incluidos en la tabla de abajo, efectuada por los sujetos pasivos. El impuesto también se aplica sobre el autoconsumo de productos gravados, exceptuando los utilizados como combustible en los procesos de elaboración de hidrocarburos y sus derivados, así como en la de otros productos sujetos a gravamen (L N° 23.966 art.1).

El hecho imponible se **perfecciona** (L N° 23.966 art.2):

- con la entrega del producto, emisión de la factura o acto equivalente, el que fuere anterior;
- en el caso del autoconsumo por los propios contribuyentes: en el momento de retiro de los combustibles;
- en el caso de los transportistas, depositarios, poseedores o tenedores de productos gravados que no puedan justificar el pago del tributo o que se encuentren exentos: en el momento de la verificación de la tenencia de los productos.

Los **importadores** deben efectuar un pago a cuenta del tributo, que es liquidado e ingresado junto con los derechos aduaneros y el IVA, mediante retención en la fuente practicada por la AFIP, aplicando la cuantía del impuesto unitario vigente en dicho momento. En la reventa posterior del producto, el importador debe abonar el tributo correspondiente, previa deducción del impuesto soportado en la importación.

Asimismo, también constituyen hecho imponible las **diferencias de inventario** no consideradas justificadas por la AFIP.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto (L N° 23.966 art.3):

- a. Los **importadores** finales.
- b. Las **empresas** que refinan producen, elaboran, fabrican y/u obtienen combustibles líquidos y/u otros derivados de hidrocarburos en todas sus formas, directamente o a través de terceros.

Por otra parte, se consideran **responsables del tributo**, los transportistas, poseedores, etc., de productos gravados que no puedan justificar la tributación de estos.

Tipo de gravamen

El impuesto se determina aplicando a los productos gravados las **cuantías fijas** indicadas en la siguiente tabla vigentes desde el 12-3-2021 hasta el 31-5-2021 (L N° 23.966 art.4):

Concepto	Cuantía fija (\$ por litro)
a. Nafta sin plomo, hasta 92 RON	20,798
b. Nafta sin plomo, de más de 92 RON	20,798
c. Nafta virgen	20,798
d. Gasolina natural o de pirolisis	20,798
e. Solvente	20,798
f. Aguarrás	20,798
g. Gasoil	12,826
h. Diesel oil	12,826
i. Kerosene	12,826

Estas cuantías son **actualizadas** cada trimestre, en base a las variaciones del Índice de Precios al Consumidor (IPC), elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, teniendo en cuenta las variaciones acumuladas desde enero de **2018**, inclusive.

También están gravados con la cuantía aplicada a las **naftas** de más de **92 RON**, las mezclas de hidrocarburos calificados como naftas, cuando sean utilizadas en una etapa intermedia de elaboración, tengan un destino no combustible o se incorporen a productos no gravados.

El gobierno puede establecer cuantías fijas diferenciadas para las naftas y el gasoil destinados al consumo de **zonas de frontera**, para corregir asimetrías originadas en variaciones de tipo de cambio. Asimismo, puede incorporar al gravamen otros productos susceptibles de ser utilizados como combustibles líquidos, estableciendo una cuantía fija similar a la de los productos sustituidos.

En las **alconaftas** el impuesto se abona en base al gravamen sobre el componente nafta.

En el **biodiesel** y **bioetanol** combustible el impuesto se abona en base al gravamen sobre el componente nafta, gasóleo y diésel oíl u otro componente gravado. Los biocombustibles en estado puro no son gravados por el impuesto.

El gobierno puede **augmentar** hasta en un **25%** y **disminuir** hasta en un **10%** las alícuotas de la tabla anterior, cuando así lo aconseje el desarrollo de la política económica. Esta facultad puede ser ejercida con carácter general o regional para todos o algunos de los productos gravados (L N° 23.966 art.5).

Exenciones

Quedan exentas de impuesto las **transferencias de productos** gravados (L N° 23.966 art.7):

- Destinadas a la exportación.
- Destinadas a naves y aeronaves de transporte internacional y a embarcaciones de pesca.
- Los hidrocarburos y productos derivados (solventes, aguarrás, nafta virgen y gasolina natural), adquiridos o importados por las empresas para su uso como materia prima en procesos industriales.

- Las naftas destinadas a consumo en determinadas áreas argentinas (provincias del Neuquén, La Pampa, Río Negro, Chubut, Santa Cruz, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, el Partido de Patagones de la Provincia de Buenos Aires y el Departamento de Malargüe de la Provincia de Mendoza).
- En las áreas anteriores, se aplican cuantías fijas de \$ 4,035 para el gas oíl y de \$ 5,101 para el diésel y queroseno.

Los sujetos pasivos del impuesto pueden **computar** como **pago a cuenta** del impuesto aplicado en sus operaciones gravadas, la cuantía del impuesto soportado en sus adquisiciones (L N° 23.966 art.9). Por otra parte, los productores y sujetos del **sector agropecuario** también pueden computar como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias, el **45%** del impuesto soportados en las compras de gasoil utilizado como combustible de la maquinaria agrícola. Esto mismo se aplica a los productores y sujetos **mineros** y de la **pesca**, hasta el límite del impuesto abonado por los combustibles utilizados directamente en las operaciones anteriores (L N° 23.966 art.15). Si el cómputo anterior no pudiera realizarse total o parcialmente, el impuesto no utilizado es computable en el período fiscal siguiente al de origen, no pudiendo ser trasladado a períodos posteriores.

Por último, los contribuyentes que presten todo tipo de **servicios de transporte** público de pasajeros y de carga, pueden computar como pago a cuenta del IVA, el **45%** de este impuesto en las compras de gasoil efectuadas en periodo fiscal, utilizadas como combustible de las unidades afectadas a la realización de los referidos servicios, en las condiciones que fije la reglamentación. El saldo restante puede ser trasladado a los períodos fiscales siguientes, hasta su agotamiento (L N° 23.966 arts./n posterior al art.15).

2. Impuesto al Dióxido de Carbono

Hecho imponible

El denominado *Impuesto al Dióxido de Carbono* es un impuesto monofásico que se aplica en Argentina desde **2018** a los **productos** indicados abajo (L N° 23.966 art.10).

Este gravamen también se aplica al autoconsumo de productos gravados por los responsables del impuesto, excepto los utilizados en la elaboración de otros productos sujetos a este impuesto, así como sobre las diferencias de inventario determinadas por la AFIP, en su caso.

El hecho imponible **se perfecciona** (L N° 23.966 art.13):

- Con la **entrega** del producto o la emisión de la factura, el que fuere anterior.
- Con el **retiro** del producto para su propio consumo por parte del sujeto responsable del pago.
- Cuando se verifique la **tenencia** de los productos por parte de los responsables anteriores.
- Con la determinación de **diferencias de inventarios** no justificadas de los productos gravados.

Los importadores deben efectuar un **pago a cuenta** del tributo, que es liquidado e ingresado junto con los derechos aduaneros y el IVA, mediante retención en la fuente practicada por la AFIP, aplicando la cuantía del impuesto unitario vigente en el momento. En la **reventa posterior** del producto, el importador deberá abonar el tributo correspondiente, previa deducción del impuesto soportado en la importación.

Sujeto pasivo

(L N° 23.966 art.12)

Son sujetos pasivos del impuesto:

- Los **importadores** finales.
- Las **empresas refinadoras** y productoras de combustibles líquidos u otros derivados de hidrocarburos en todas sus formas, directamente o a través de terceros.
- Los **productores** y **elaboradores** de carbón mineral.

Los sujetos pasivos pueden computar como **pago a cuenta** del Impuesto al Dióxido de Carbono, la cuantía del impuesto liquidada y facturada por otro sujeto pasivo del tributo.

Los transportistas, depositarios, poseedores o tenedores de productos gravados que no cuenten con la **documentación** que acredite que tales productos han tributado el impuesto o están comprendidos en las exenciones del artículo sin número agregado a continuación del artículo 13, son responsables por el impuesto sobre tales productos sin perjuicio de las sanciones que legalmente les correspondan y de la responsabilidad de los demás sujetos intervinientes en la transgresión.

Determinación del impuesto

El impuesto se determina (en una sola etapa), en base a las cuantías fijas siguientes vigentes desde 12-3-2021 hasta 31-5-2021 (L N° 23.966 art.11):

Concepto	Cuantía fija (\$ por litro)
a. Nafta sin plomo, hasta 92 RON	1,274
b. Nafta sin plomo, de más de 92 RON	1,274
c. Nafta virgen	1,274
d. Gasolina natural o de pirolisis	1,274
e. Solvente	1,274
f. Aguarrás	1,274
g. Gasoil	1,463
h. Diesel oil	1,463
i. Kerosene	1,463
j. Fuel Oil	0,481
k. Coque de petróleo	0,517
l. Carbón mineral	0,398

Estas cuantías son **actualizadas** cada trimestre, en base a las variaciones del Índice de Precios al Consumidor (IPC), elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, teniendo en cuenta las variaciones acumuladas desde enero de **2018**, inclusive.

El gobierno puede **aumentar** hasta en un **25%** las cuantías del impuesto indicado cuando así lo aconsejen las políticas en materia ambiental y/o energética.

Exenciones

Quedan exentas del impuesto las transferencias de productos gravados (L N° 23.966 art. s/n (I), siguiente al art.13):

- Destinados a la exportación
- Las destinadas a naves y aeronaves de transporte internacional y a embarcaciones de pesca.
- Los productos (adquiridos en Argentina o importados) utilizados como materia prima en procesos industriales, por parte de los titulares de las plantas industriales.
- El fuel oil utilizado como combustible para el transporte marítimo de cabotaje.

En el **biodiesel** y **bioetanol** combustible el impuesto estará totalmente satisfecho con el pago del gravamen sobre el componente nafta, gas oil y diésel oil u otro componente gravado. Los biocombustibles en su estado puro no resultan alcanzados.

C. Recargo sobre el Gas Natural y Gas Licuado de Petróleo

(L N° 25.565 art.75 y sus normas modificadoras; L N° 25.725 art.84; L N° 26.546 art.69; Resol N° 312/2019 de la Secretaría de Gobierno)

Esta Ley crea el denominado **Fondo Fiduciario para Subsidios de Consumos Residenciales de Gas**. El Fondo se constituye con un recargo equivalente al **4,46%** sobre el precio del gas natural en Punto de Ingreso al Sistema de Transporte, por cada metro cúbico de **9.300 kcal**, que se aplica a la totalidad de los metros cúbicos que se consuman y/o comercialicen por redes o ductos en Argentina, cualquiera que sea el uso o utilización final del mismo (L N° 25.565 art.75).

Este recargo estará **vigente hasta el 22-3-2022**.

D. Impuesto Específico sobre la Realización de Apuestas

(L N° 27.346-2016, Título III, Capítulo I; D N° 179/2017)

Se trata de un **impuesto específico** creado por el art.5 de la Ley 27.346, sobre la realización de apuestas.

Hecho imponible

El impuesto grava la realización de apuestas a través de **máquinas electrónicas** de juegos de azar y de apuestas **automatizadas** (de resolución inmediata o no) habilitadas y autorizadas. El impuesto se aplica sobre el expendio, entendiéndose por tal el valor de cada apuesta cualquiera que sea el medio por el que se lleve a cabo la misma (fichas, monedas, billetes, etc.) (L N° 27.346 art.5-1°).

En todos los casos, el **perfeccionamiento** de los hechos imponibles se configura en el momento de realización de la apuesta (L N° 27.346 art.5-2°).

Sujeto pasivo

(L N° 27.346 art.5-2°)

Se consideran sujetos pasivos del gravamen a las **personas humanas y jurídicas** debidamente autorizadas, que explotan este tipo de máquinas en Argentina.

Base imponible

(L N° 27.346 art.5-4°)

Está constituida por el valor de la **apuesta**.

Tipo de gravamen

(Decreto N° 179/2017 art.1)

El impuesto se determina aplicando un **tipo del 0,95%** sobre una base imponible equivalente al valor de cada apuesta.

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 27.346 art.5-6°)

El Poder Ejecutivo Nacional puede bien **aumentar** hasta en un 50% el gravamen, disminuirlo o dejarlo sin efecto transitoriamente, teniendo en cuenta entre otros parámetros el tipo de actividad y la zona geográfica, previo informe técnico fundado de las áreas con competencia en la materia.

El impuesto **se liquida y abona** quincenalmente, en base a una declaración jurada ante la AFIP (L N° 27.346 art.5-3°).

La AFIP es la entidad encargada de la aplicación, percepción y fiscalización del impuesto (L N° 27.346 art.5-5°).

E.

Impuesto Indirecto sobre Apuestas Online

(L. N° 27.346. Título III Capítulo II)

Se trata de un **impuesto indirecto** sobre apuestas online creado, asimismo, por la Ley 27.346.

Hecho imponible

El impuesto grava las apuestas y los juegos de azar efectuados en Argentina, a través de cualquier tipo de **plataforma digital**, con independencia de la localización del servidor utilizado para la prestación del servicio (L N° 27.346 art.6-1°).

El impuesto se **devenga** en el momento del pago o, en su caso, al vencimiento fijado para el pago por parte de la administradora de la tarjeta de crédito y/o compra, el que sea anterior (L N° 27.346 art.6-4°).

Sujeto pasivo

(L N° 27.346 art.6-2°)

Se consideran sujetos del gravamen a las personas que efectúan apuestas y/o juegos de azar desde Argentina. El **intermediario** que facilita el pago del valor de cada apuesta está obligado a ingresar el tributo en su calidad de agente de percepción.

Base imponible

(L N° 27.346 art.6-5°)

Está constituida por el equivalente al **valor de la apuesta**.

Tipo de gravamen

(L N° 27.346 art.6-5°)

A partir del 15 de diciembre de 2020, se aplican los tipos siguientes:

- Sobre la cuantía neta de los depósitos efectuados por el apostador en su cuenta de juego: **5%**
- Sobre las apuestas realizadas por personas vinculadas a la explotación de este tipo de juegos con inversiones vinculadas a esta actividad en Argentina: **2,5%**
- Sobre las apuestas realizadas (directa o indirectamente) por personas del exterior: **10%**
- Sobre las apuestas realizadas (directa o indirectamente) por personas no residentes localizadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación: **15%**

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 27.346 art.6-8°)

El Poder Ejecutivo Nacional puede **augmentar** hasta en un **50%** el gravamen, o disminuirlo o dejarlo sin efecto transitoriamente, previo informe técnico fundado de las áreas con competencia en la materia.

El impuesto **se liquida y abona** quincenalmente, en base a declaración jurada en base a las normas de la AFIP (L N° 27.346 art.6-3°).

La **AFIP** es la entidad encargada de la aplicación, percepción y fiscalización del impuesto (L N° 27.346 art.6-7°).

F.

Recargo destinado al Fondo Nacional de Energía Eléctrica

(L N° 15336 art.30 y sus normas modificadoras; L N° 24.065 art.70; Resolución 366/2018)

La L N° 15336 art.30 crea el Fondo Nacional de Energía Eléctrica destinado a contribuir a la **financiación de los planes de electrificación**. Se trata de un tributo monofásico que se aplica sobre la compra o importación de energía eléctrica en bloque realizada por grandes usuarios o distribuidores. El impuesto se aplica en todo el territorio argentino.

Hecho imponible

(L N° 15336 art.30)

Está constituido por la **compra o importación** de energía eléctrica en bloque realizada por grandes usuarios o distribuidores.

Sujeto pasivo

(L N° 15336 art.30)

Son los **adquirentes e importadores** de energía eléctrica.

Son responsables del pago del impuesto, como **agentes de percepción**:

- Los **generadores**, cuando vendan energía a través de contratos libremente pactados o de Sistemas Regionales de Interconexión.
- La **Compañía Administradora del Mercado Mayorista Eléctrico S.A.**, cuando las operaciones se efectúen a través del Sistema Argentino de interconexión.

En las **importaciones**, el distribuidor o gran usuario que las realizan están obligados a ingresar el tributo.

Base imponible

Está constituida por la **cuantía de las tarifas** abonadas por los compradores del mercado eléctrico mayorista.

Tipo de gravamen

(L N° 15336 art.30)

Con efectos **a partir del 1-2-2019**, se aplica un tipo **fijo** por unidad de medida cuyo valor es de **0,0054686 \$/KWh**.

La Secretaría de Gobierno de Energía tiene la facultad de modificar el monto del referido **recargo**, hasta un 20% en más o menos, de acuerdo con las variaciones económicas que se operen en la industria con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de esta Ley.

G. Impuesto Adicional de Emergencia sobre los Cigarrillos

(L N° 24.625-1995 y sus normas modificadoras; L N° 27.430; D N° 26-16)

La L N° 24.625 art.1, introduce el denominado *Impuesto Adicional de Emergencia sobre los Cigarrillos*, aplicable sobre el precio final de venta de cada paquete de cigarrillos vendido Argentina. Conviene indicar que la **cuantía** del impuesto no forma parte de la base de cálculo de los impuestos establecidos en el Capítulo II del Título I de la Ley de Impuestos Internos, ni a efectos del IVA.

El **tipo impositivo** ha estado sujeto a diversos cambios y, en **2021**, el tipo aplicable se sitúa en el 7%.

H. Impuestos Adicionales destinados al Fondo Especial del Tabaco

(L N° 19.800-1972 y sus normas modificadoras)

La L N° 19.800 en su art.22, establece el denominado Fondo Especial del Tabaco.

El Fondo Especial del Tabaco **se integra**, entre otros, por:

- El 7% del precio total de venta al público de cada paquete de cigarrillos (L N° 19.800 art.23).
- Un adicional del 1% del precio de venta al público de los cigarrillos destinado para el pago del porcentaje de comercialización por parte de los industriales fabricantes de cigarrillos (L N° 19.800 art.24).
- Un adicional del 3,5 por mil del precio del paquete de cigarrillos vendido de 2 unidades básicas con destino a las obras sociales de la actividad (L N° 19.800 art.25).
- Un adicional fijo de \$ 0,071 por paquete de 20 cigarrillos vendidos, de los cuales \$ 0,065 integran la recaudación resultante por la aplicación del tipo del 7% y el resto, es destinado para el pago del porcentaje de la comercialización por parte de los industriales fabricantes de cigarrillos (L N° 19.800 art.25).

La **base imponible**, para aplicar los tipos anteriores es el precio de venta al público, una vez descontado el IVA y el Impuesto Adicional de Emergencia sobre Cigarrillos sobre el precio final de cada paquete de cigarrillos (L N° 19.800 art.25 bis).

I. Impuesto a las Entradas de Espectáculos Cinematográficos y Videogramas Grabados

(L N° 17.741-1968, TO aprobado a través del D N° 1.248-01 y sus normas modificadoras; L N° 24.377)

1. Impuesto a las Entradas de Espectáculos Cinematográficos
2. Impuesto a los Videogramas Grabados

1. Impuesto a las Entradas de Espectáculos Cinematográficos

El denominado *Impuesto a las Entradas de Espectáculos Cinematográficos*, es un impuesto monofásico a nivel de consumidor final.

Hecho imponible

(D N° 1.248-01 art.21-a)

Grava la entrega (a título oneroso o gratuito) de entradas o boletos para presenciar espectáculos cinematográficos en Argentina, cualquiera que sea el ámbito donde se realicen.

Sujeto pasivo

(D N° 1.248-01 art.21-a)

Son sujetos pasivos del impuesto los espectadores. Los empresarios y entidades distribuidoras están obligados a añadir el impuesto en el precio básico de las localidades.

Base imponible

(D N° 1.248-01 art.21-a)

Está constituida por el precio básico de las entradas o localidades.

Tipo de gravamen

(D N° 1.248-01 art.21-a)

El tipo impositivo aplicable es el **10%**. El impuesto constituye un pago a cuenta del IVA.

2. Impuesto a los Videogramas Grabados

Asimismo, el denominado *Impuesto a los Videogramas Grabados*, que también es un impuesto monofásico, se aplica a la venta o alquiler de todo tipo de videogramas grabados y destinados a la exhibición pública o privada.

Hecho imponible

(D N° 1.248-01 art.21-b)

Está constituido por la **venta o alquiler** de todo tipo de videogramas grabados (de cualquier género) destinados a la exhibición pública o privada.

Sujeto pasivo

(D N° 1.248-01 art.21-b)

Son sujetos pasivos del impuesto, los **adquirentes o locatarios**. Los vendedores y locadores son responsables del impuesto en calidad de agentes de percepción.

Base imponible

(D N° 1.248-01 art.21-b)

Está constituida por el **precio de venta o alquiler**. Cuando el vendedor o locador es un responsable inscripto del IVA, debe excluirse de la base imponible dicho impuesto.

Tipo de gravamen

(D N° 1.248-01 art.21-b)

El tipo aplicable es del **10%** y, asimismo, el impuesto puede considerarse como un pago cuenta en el IVA.

La **recaudación y fiscalización** de los dos impuestos anteriores se encuentra a cargo de la AFIP (D N° 1.248-01 art.22).

J. Impuesto a los Servicios de Comunicación Audiovisual

(L N° 26.522-2009, Título V; D N° 1225/2010)

Hecho imponible

(L N° 26.522 art.94)

Los titulares de los servicios de comunicación audiovisual están sujetos a un **gravamen proporcional** sobre la facturación bruta por la **comercialización** de publicidad (tradicional y no tradicional), programas, señales, contenidos, abonos y demás conceptos derivados de la explotación de estos servicios.

Son gravados con las alícuotas señaladas en la categoría «Otros Servicios» los ingresos provenientes de la realización (mediante el servicio de comunicación audiovisual) de concursos, sorteos y actividades similares, con excepción de los organizados por entidades oficiales.

Los **titulares de registro de señales** están sujetos a un gravamen proporcional sobre la facturación bruta por la comercialización de espacios y publicidad de cualquier tipo, en contenidos emitidos en cualquiera de los servicios regulados por la presente ley.

Base imponible

(L N° 26.522 art.94)

La base imponible está constituida por la **facturación bruta**. Los contribuyentes pueden deducir las bonificaciones y descuentos comerciales vigentes en plaza, efectivamente facturados y contabilizados, así como, el Impuesto a los Ingresos Brutos soportado en las provincias y/o en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Categorías

La determinación del gravamen se efectúa de acuerdo con las siguientes categorías (L N° 26.522 art.96-I):

Categoría	Descripción
A	Servicios con área de prestación en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
B	Servicios con área de prestación en ciudades con 600.000 o más habitantes.
C	Servicios con área de prestación en ciudades con menos de 600.000 habitantes.
D	Servicios con área de prestación en ciudades con menos de 100.000 habitantes.

Tipo de gravamen

El gravamen se determina con arreglo a los siguientes porcentajes (L N° 26.522 art.96-II):

- **Televisión abierta**

Categoría	Tipo de gravamen (%)
A - Media y alta potencia	5,0
B - Media y alta potencia	3,5
C - Media y alta potencia	2,5
D - Media y alta potencia	2,0

- **Radiodifusión sonora**

Categoría	Tipo de gravamen (%)
A - AM	2,5
B - AM	1,5
C - AM	1,0
D - AM	0,5
A - FM	2,5
B - FM	2,0
C - FM	1,5
D - FM	1,0

- **Televisión abierta y radio AM/FM de baja potencia**

Categoría	Tipo de gravamen (%)
A y B	2,0
C y D	1,0

- **Servicios de satélite por suscripción: 5%.**

- **Servicios no satelitales por suscripción**

Categoría	Tipo de gravamen (%)
A	5,0
B	3,5
C	2,5
D	2,0

- **Señales**

Categoría	Tipo de gravamen (%)
Extranjeras	5,0
Nacionales	3,0

- **Otros productos y servicios**

Categoría	Tipo de gravamen (%)
A y B	3,0
C y D	1,5

Exenciones

(L N° 26.522 art.98)

La autoridad de aplicación puede disponer exenciones o reducciones temporales de los gravámenes en determinadas circunstancias.

La **AFIP** es la entidad encargada de la fiscalización, control y verificación del impuesto o de las tasas que se apliquen por la ampliación de permisos (L N° 26.522 art.95).

K. Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria

(L N° 27.541 art.35 a 44 - LIPAIS)

La ley 27.541 establece con **carácter de emergencia**, durante un periodo de 5 años, el denominado *Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria*, aplicable en Argentina (LIPAIS art.35).

Hecho imponible

(LIPAIS art.35)

El impuesto se aplica en Argentina, sobre las siguientes **operaciones**:

- Compra de billetes y divisas en moneda extranjera (incluidos los cheques de viaje) efectuada por los residentes en Argentina.
- Cambio de divisas efectuado por entidades financieras por cuenta y orden del adquirente locatario o prestatario destinadas al pago de la adquisición de bienes o prestaciones y locaciones de servicios efectuadas en el exterior, canceladas mediante tarjetas de crédito, de compra y débito y cualquier otro medio de pago equivalente, incluidas las relacionadas con las extracciones o adelantos en efectivo efectuadas en el exterior. Asimismo, También se incluyen las compras efectuadas a distancia en moneda extranjera, a través de portales o sitios virtuales u otros.

- Cambio de divisas efectuado por las entidades financieras destinadas al pago, por cuenta y orden del contratante residente en Argentina de servicios prestados por no residentes, cancelados mediante tarjetas de crédito, de compra y de débito y cualquier otro medio de pago equivalente.
- Adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo argentinas (mayoristas y minoristas).
- Adquisición de servicios de transporte (terrestre, aéreo y acuático) de pasajeros con destino fuera de Argentina, abonados mediante la adquisición de divisas en mercado único y libre de cambios. El impuesto no se aplica a las adquisiciones de servicios de transporte con destino en las Islas Malvinas, Georgias del Sur y Sandwich del Sur (RG 4664/20 art.1).

No obstante, el impuesto **no se aplica** a las operaciones siguientes (LIPAIS art.36):

- Los gastos relativos a prestaciones de salud, compra de medicamentos, adquisición de libros en cualquier formato, utilización de plataformas educativas y software con fines educativos.
- Los gastos asociados a proyectos de investigación efectuados por investigadores en Argentina y sus demarcaciones territoriales, así como las universidades e instituciones del sistema universitario argentino.
- Adquisición en el exterior de materiales de equipamiento y demás bienes destinados a la lucha contra el fuego y la protección civil de la población por parte de las entidades reconocidas.

El impuesto se devenga en el caso de operaciones de (LIPAIS art.38):

- Compra de **billetes y divisas** en moneda extranjera (LIPAIS art.35-a): en el momento de realización de la operación cambiaría.
- **Cambio de divisas canceladas con tarjeta de crédito** y/o compra (LIPAIS art.35-b y c): en la fecha de cobro y/o de liquidación de la tarjeta, aun cuando el saldo resultante sea abonado de forma parcial.
- Cambio de divisas canceladas con **tarjeta de débito** (LIPAIS art.35-b y c): en la fecha de débito en la cuenta bancaria asociada;
- Adquisición de **servicios en el exterior** a agencias de turismo y viajes argentinas y de servicios de transporte **con destino fuera de Argentina** (LIPAIS art.35-d y e): en la fecha de cobro del servicio contratado, aun cuando el mismo sea abonado en forma parcial o en cuotas, en cuyo caso la cuantía del impuesto deberá ser efectuada en su totalidad con el primer pago.

Sujeto pasivo

(LIPAIS art.36)

Se consideran sujetos pasivos del impuesto:

- las **personas** físicas o jurídicas residentes en Argentina;
- las **sucesiones indivisas** que realicen alguna de las operaciones citadas anteriormente;
- en caso de operaciones realizadas mediante tarjetas de crédito, de compra y/o de débito, el impuesto alcanza a sus **titulares, usuarios**, titulares adicionales y/o beneficiarios de extensiones.

Por el contrario, **no se consideran sujetos pasivos**:

- la Administración Central y sus organismos descentralizados, incluida la Seguridad Social;
- las Empresas y Sociedades del Estado, la Sociedades Anónimas con participación estatal mayoritaria, las de Economía Mixta y todas aquellas en las que el Estado disponga de una participación mayoritaria;
- Otras entidades de titularidad exclusiva del Estado y sus instituciones descentralizadas.

El **pago del impuesto** está a cargo del adquirente, locatario o prestatario, pero deben actuar como agentes de percepción y liquidación del mismo los sujetos que se indican a continuación (LIPAIS art.37). En **operaciones de:**

- Compra de billetes y divisas en moneda extranjera (LIPAIS art.35-a): las entidades autorizadas a operar en cambios por el Banco Central de la República Argentina.
- Cambio de divisas abonadas mediante tarjetas de crédito, de compra y débito (LIPAIS art.35-b y c): las entidades que efectúen los cobros a los usuarios de sistemas de tarjetas de crédito, débito y/o compra.
- Adquisición de servicios en el exterior contratados a agencias de viajes y turismo argentinas (LIPAIS art.35-d): las agencias de viajes y turismo que efectúen el cobro de los servicios.
- Adquisición de servicios de transporte (terrestre, aéreo y acuático) de pasajeros con destino fuera de Argentina (LIPAIS art.35-e): las empresas de transporte correspondientes que efectúen el cobro de los mismos.

Base imponible

(LIPAIS art.39)

La base imponible del IPAIS está constituida de la siguiente manera en el caso de operaciones de:

- Compra de billetes y divisas en **moneda extranjera**, de cambio de divisas abonadas mediante **tarjetas** de crédito, de compra y débito y de adquisición de servicios en el exterior contratados a **agencias de viajes** y turismo argentinas (LIPAIS art.35-a, b, c y d): por el importe total de cada una de las operaciones sujetas;
- Adquisición de **servicios de transporte** (terrestre, aéreo y acuático) de pasajeros con destino fuera de Argentina (LIPAIS art.35-e): por el precio neto de impuestos y tasas;

En las operaciones en **moneda extranjera**, debe efectuarse la conversión a su equivalente en moneda argentina, aplicando el tipo de cambio vendedor de la moneda correspondiente, fijado por el Banco de la Nación Argentina al cierre del último día hábil inmediato anterior a la fecha de emisión del resumen, liquidación y/o factura o documento equivalente.

Tipo de gravamen

(LIPAIS art.39)

El tipo de gravamen del impuesto es del **30%**.

No obstante, se aplica un tipo reducido del **8%** a las operaciones gravadas por el impuesto relacionadas con los servicios digitales (D N° 99-2019 art.17)

La aplicación, gestión y fiscalización del impuesto está a cargo de la **AFIP** (LIPAIS art.44).

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

A. Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuenta Corriente Bancaria

(L N° 25413-2001 y sus normas modificadoras; Reglamento: D N° 380-01)

Esta Ley establece el denominado *Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuenta Corriente Bancaria*, que es liquidado y recaudado por las **entidades financieras** en las que dichas cuentas están registradas. Las personas físicas o entidades que mantienen dichas cuentas soportan el impuesto y son responsables de ingresar el impuesto debido.

Este impuesto se ha venido aplicando desde el **3-4-2001** hasta el **31-12-2017**. No obstante, se **prorroga su vigencia** hasta el **31-12-2022** (L N° 27.432-17 art.2).

Hecho imponible

(L N° 25413 art.1)

El impuesto se aplica sobre:

- Los **créditos y débitos** efectuados en todo tipo de cuentas abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras. Con efectos **a partir del 24-12-2019**, en caso de **extracciones de efectivo** (de cualquier tipo), los débitos en las cuentas están sujetos a tipo equivalente al doble del vigente del impuesto para cada caso, no siendo de aplicación a las Micro y Pequeñas Empresas.
- Las **operaciones** de cualquier tipo efectuadas por las entidades financieras anteriores en las que sus ordenantes o beneficiarios no utilicen las cuentas indicadas en el mismo.
- Todos los **movimientos de fondos** (propios o de terceros, incluido el efectivo) efectuados por las personas y entidades financieras (por cuenta propia o de terceros).

Las operaciones y movimientos correspondientes a **los dos últimos hechos imponibles** se presumen que reemplazan a los débitos y créditos aludidos en el inciso primero. Estas operaciones y movimientos están sujetos a un tipo equivalente al doble de la tasa vigente del impuesto.

El hecho imponible se perfecciona y el impuesto se **devenga** en el momento de la realización del débito o crédito en cuenta, o cuando se considera efectuada la misma, en el caso de las otras operaciones.

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos a los **titulares** de las cuentas bancarias, los ordenantes o beneficiarios de las operaciones y las personas que efectúen movimientos de fondos por cuenta propia (L N° 25413 art.1).

Base imponible y tipo impositivo

(L N° 25413 art.1)

Está constituida por el importe bruto de los **créditos y débitos**, sin efectuar deducción o acrecentamiento alguno por los gastos adicionales relacionados con las operaciones.

El tipo general aplicable máximo a los créditos y débitos es del **0,6%**.

No obstante, se aplican tipos especiales del **1,2%**, **0,5%**, **0,25%**, **0,075%**, **0,05%** y **0,01%**, dependiendo del sujeto y de la operación, de la forma establecida en las normas.

No obstante, se introduce una **reducción al 0,25%** (durante 90 días) del tipo aplicable para los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operaciones, para los empleadores de establecimientos e instituciones de salud, a partir de 21 de marzo (D N° 300-20 art.2, prorrogado por D N° 1052-20 por un plazo de **90** días).

Exenciones

(L N° 25413 art.2)

Están **exentos del gravamen**:

- Los créditos y débitos en **cuentas bancarias**, así como las operaciones y movimientos de fondos de las entidades públicas.
- Los créditos y débitos en cuentas bancarias de las **misiones diplomáticas y consulares** extranjeras acreditadas en Argentina, en base a reciprocidad.
- Los créditos en caja de ahorro o cuentas corrientes bancarias hasta las cuantías acreditadas por **salarios** de los trabajadores o de **jubilaciones y pensiones**, y los débitos en dichas cuentas hasta el mismo importe.
- **Otras operaciones.**

A efectos del impuesto, **no son de aplicación** las exenciones objetivas y/o subjetivas dispuestas en otras leyes nacionales.

El gobierno puede establecer **exenciones totales o parciales** del impuesto en aquellos casos en que lo estime pertinente.

Los contribuyentes pueden acreditar un determinado **porcentaje** (que varía del **20%** al **33%**) de este impuesto frente a:

- el Impuesto a las Ganancias; y
- la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas.

La **cuantía del crédito** puede ser efectuada tanto en la declaración jurada de los impuestos anteriores, como en sus anticipos respectivos (D N° 380-01).

La **AFIP** es la institución encargada de la aplicación, fiscalización y recaudación del impuesto (L N° 25413 art.5).

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

- A. Derechos de Importación
- B. Derechos de Exportación

A. Derechos de Importación

(L N° 22.415 y sus normas modificadoras (art.635-723); D N° 509/2007; D N° 100/2012; L N° 26795; D N° 1.126/2017)

El Derecho de Importación grava la **importación definitiva** de mercaderías para consumo. Se considera para consumo, la importación en territorio aduanero de mercaderías por tiempo indeterminado (L N° 22.415 arts.635 y 636).

Los derechos de importación pueden ser (L N° 22.415 art.640):

- **Ad valorem:** que son aquellos cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de un porcentaje sobre el valor en aduana de la mercadería o sobre precios oficiales CIF, si estos fueran superiores, aplicando las alícuotas previstas en el Arancel Externo Común y estructurado en base a la Nomenclatura Común del MERCOSUR (L N° 22.415 art.641).
- **Específicos:** son aquellos cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de una cuantía fija de dinero por unidad de medida (L N° 22.415 art.660).
- Una **combinación** de ambos.

En el **valor en aduana** de las mercaderías se incluyen, además, los siguientes elementos (L N° 22.415 art.644):

- Los gastos de transporte de la mercadería importada hasta su lugar de entrada en el territorio aduanero.
- Los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de la mercadería importada hasta su lugar de su entrada en el territorio aduanero.
- Los gastos del seguro de la mercadería.
- Otros adicionales (comisiones, corretajes, embalajes, etc.).

El **Poder Ejecutivo** tiene la **potestad** de:

- modificar los **derechos de las importaciones** para consumo de las mercaderías (L N° 22.415 art.664), respetando siempre los convenios internacionales vigentes (L N° 22.415 art.665);
- otorgar **exenciones** totales o parciales (sectoriales o individuales), pero únicamente con el objeto de cumplir determinadas finalidades (seguridad y salud pública, defensa nacional, política alimentaria, promoción de la educación y la cultura etc.) (L N° 22.415 art.667).

En cualquier caso, el Poder Ejecutivo **no puede establecer** derechos de importación que excedan del **600%** del valor en aduana de las mercaderías, cualquiera que sea la forma de tributación (L N° 22.415 art.666).

Tipo de gravamen

(Decreto N° 1126/2017)

Se aplican los siguientes derechos de importación con sus alícuotas respectivas.

- **Arancel Externo Común (A.E.C):** se cobra al ingreso de la mercadería proveniente de terceros países del Mercosur. Las alícuotas se fijan entre el **0%** y el **35%**.
- **Derechos de Importación Intrazona (D.I.I):** grava la importación para consumo de las mercaderías procedentes y originarias de los países miembros del Mercosur. Se mantiene para estas importaciones un derecho de **0%**, a excepción de los productos del Sector Azucarero, al que se le aplica una alícuota del **20%** (D 1126/17 arts.1 y 10).
- **Derechos de Importación Extrazona (D.I.E):** grava la importación para consumo de las mercaderías originarias y procedentes de países no integrantes del Mercosur. Este derecho es equivalente al Arancel Externo Común (AEC), excepto en relación con las listas de excepciones al AEC dispuestas por cada uno de los Estados Parte.

B. Derechos de Exportación

(L N° 22.415 y sus normas modificadoras (art.724-760); D N° 1.126/2017; D N° 793/2018; D N° 865/2018; D N° 230/2020; D N° 789/2020; D N° 790/2020)

Estos derechos gravan la exportación para consumo. Los bienes son valorados al valor FOB y su enfoque se basa en el valor teórico más que en una base positiva, como en el caso de las importaciones.

Se aplica un régimen de derechos de exportación variable principalmente para la soja, girasol, trigo y maíz. El tipo del derecho varía dependiendo los precios internacionales de los productos agrícolas.

Las exportaciones definitivas de todos los bienes están sujetas a derechos de exportación. Los **tipos** varían desde el **5%** al **45%**, dependiendo del código arancelario de la mercancía (mientras que el **5%** se considera típico, se aplican tipos superiores para las exportaciones de productos agrícolas o hidrocarburos).

Hecho imponible

(L N° 22.415 arts.724 y 725)

El derecho de exportación grava la exportación para consumo, es decir cuando la mercadería **sale del territorio aduanero** por tiempo indeterminado.

Base imponible

(L N° 22.415 art.735)

La base se determina de la forma siguiente:

- **General:** Valor FOB descontado el valor CIF de las mercaderías importadas temporalmente contenidas en el producto exportado y los propios derechos y demás tributos que gravan la exportación.
- **Productos agrícolas** incluidos en la L N° 21.453: el precio oficial.

- **Gas Natural:** el precio más alto establecido para dicha mercadería en los contratos de importación de gas natural a la República Argentina.
- **Prestaciones de servicios:** cuantía de la factura o documento equivalente.

Derecho Temporal sobre la Exportación de Servicios

Se aplica (desde el 1 de enero de 2020, hasta el 31 de diciembre de 2021), un derecho del 5% a la exportación de servicios realizados en Argentina, cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el exterior.

El derecho de exportación se determina (en US\$), aplicando un tipo del 5% sobre el importe de la factura (clase E), emitida por la operación de exportación de servicios, ajustado por las notas de crédito y/o débito asociadas. El resultado debe convertirse a pesos argentinos, en base al tipo de cambio vendedor divisa del Banco de la Nación Argentina vigente en la fecha anterior a la fecha del pago del derecho de exportación.

Tipo de gravamen

A continuación, se adjuntan las normas aplicables a los derechos de exportación correspondientes a los siguientes productos:

Fuente: Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal – Política Tributaria – Ingresos Públicos – Ministerio de Hacienda.

- **Productos gravados con Derecho de Exportación:** (Decreto N° 37/2019) y (Decreto N° 230/2020).
- **Derechos de los Hidrocarburos:** aplicable a los productos del Anexo del Decreto N° 488/2020, vigente desde el 19/05/2020
- **Productos del sector minero:** se aplica un derecho de Exportación del 3% y 8%, desde el 01/10/2020 hasta el 31/12/2021. (Decretos N° 785/2020 y 789/2020).
- **Ciertos productos y subproductos de la soja y el biodiesel:** Productos incluidos en el Anexo 1 del Decreto N° 790/2020.
- **Prestaciones de servicios realizadas en Argentina utilizadas o explotadas efectivamente en el exterior y efectuadas por sujetos inscriptos en el “Registro Nacional de Beneficiarios del Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento”:** se aplica un derecho de exportación del 0%, (Decreto N° 1034/2020).
- **Mercaderías en su mayoría de origen agroindustrial e insumos básicos industriales, como así también, otras mercaderías de origen industrial y determinados productos y subproductos de soja:** se aplican tipos ad-valorem en los que se mantiene la diferenciación por agregación de valor, para las mercaderías que consignadas en la planilla Anexa del Decreto N° 1060/2020, de acuerdo con lo siguiente:
 - ◆ 4,5%: materias primas industriales e insumos básicos industriales.
 - ◆ 3%: insumos elaborados industriales.
 - ◆ 0%: mayoría de los bienes finales industriales e insumos básicos.
 - ◆ 0%: productos agroindustriales de economías regionales.
- **Bienes finales del sector automotriz:** se aplica un derecho de exportación al 0%, hasta el 31/12/2021, a las exportaciones incrementales (intra y extra Mercosur) de las mercaderías comprendidas en el Anexo II (bienes finales del sector automotriz), en términos de su valor FOB, considerando como período base el año 2020, hasta el 31/12/2021. (Decreto N° 150/2021).

VII. Regímenes Simplificados

A. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes

(L N° 26565 y sus normas modificadoras; D N° 1-2010)

El denominado *Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes* (en adelante, **RS**) o Monotributo, que incluye un Régimen de Inclusión Social y Promoción del Trabajo Independiente (Régimen para Eventuales) y un Régimen Especial de los Recursos de la Seguridad Social para los pequeños contribuyentes (Monotributo Social).

El RS se aplica a **personas humanas** (físicas) que realicen ventas de cosas muebles, locaciones, prestaciones de servicios y/o ejecuciones de obras, incluida la actividad primaria, los integrantes de ciertas cooperativas de trabajo y a las sucesiones indivisas hasta un año después del fallecimiento del causante, siempre que no haya declaratoria de herederos dictada con anterioridad.

Para poder **optar al régimen**, los pequeños contribuyentes deben cumplir las **condiciones** siguientes, de forma concurrente (L N° 26.565 art.2):

- Haber obtenido unos ingresos brutos en los últimos **12** meses no superiores a \$ **2.353.705,82**, por la prestación de servicios, o de \$ **3.530.558,74**, en el caso de ventas de cosas muebles.
- En ese mismo periodo, no superar los parámetros máximos de las magnitudes físicas y alquileres devengados que se establecen para su categorización a los efectos del pago del impuesto integrado que les correspondiera realizar.
- Que le precio unitario de venta de cosas muebles no supere los \$ **39.401,62**.
- No haber realizado importaciones para su comercialización en los últimos 12 meses.
- No realizar más de **3** actividades simultáneas, o poseer más de **3** unidades de explotación.

Los sujetos adheridos a este régimen deben tributar el impuesto integrado (que sustituye el pago de los impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado) (L N° 26.565 art.6), que por cada categoría se debe ingresar mensualmente, en función del tipo de actividad, los ingresos brutos, las magnitudes físicas y a los alquileres devengados. En la siguiente tabla se incluyen los valores **vigentes desde 1-7-2021** (L N° 26.565 arts.8 y 11; RG 4309/18):

Categoría	Ingresos Brutos (hasta \$)	Actividad	Cantidad mínima de empleados	Superficie afectada (hasta m2)	Energía eléctrica consumida anualmente (hasta KWH)	Monto de alquileres devengados anualmente (hasta \$)	Impuesto integrado (\$)	
							Locaciones y/o prestaciones de servicios	Venta de cosas muebles
A	370.000,00	No excluida	No requiere	30	3.300	105.916,77	228,63	228,63
B	550.000,00	No excluida	No requiere	45	5.000	105.916,77	440,49	440,49
C	770.000,00	No excluida	No requiere	60	6.700	211.833,52	753,19	696,01
D	1.060.000,00	No excluida	No requiere	85	10.000	211.833,52	1.237,37	1.143,23
E	1.400.000,00	No excluida	No requiere	110	13.000	263.951,28	2.353,69	1.825,79
F	1.750.000,00	No excluida	No requiere	150	16.500	264.791,88	3.238,03	2.383,95
G	2.100.000,00	No excluida	No requiere	200	20.000	317.750,28	4.118,99	2.972,36
H	2.600.000,00	No excluida	No requiere	200	20.000	423.667,03	9.414,8	7.296,5
I	2.910.000,00	Solo venta Bs. Muebles	No requiere	200	20.000	423.667,03	No aplicable	11.768,52
J	3.335.000,00	Solo venta Bs. Muebles	No requiere	200	20.000	423.667,03	No aplicable	13.829,7
K	3.700.000,00	Solo venta Bs. Muebles	No requiere	200	20.000	423.667,03	No aplicable	15.887,51

El pequeño contribuyente que realice **actividad primaria** y quede encuadrado en la **Categoría B**, no debe ingresar el impuesto integrado y sólo abona las cotizaciones mensuales fijas con destino a la seguridad social.

Cuando el pequeño contribuyente adherido al RS sea un **sujeto inscripto** en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social del Ministerio de Desarrollo Social que quede encuadrado en la Categoría B, tampoco debe ingresar el impuesto integrado.

Actividades compatibles

La condición de pequeño contribuyente no es incompatible con el desempeño de actividades en **relación de dependencia**, como tampoco con la percepción de prestaciones en concepto de jubilación, pensión o retiro, correspondiente a alguno de los regímenes nacionales o provinciales.

Régimen Especial de los Recursos de la Seguridad Social para los pequeños contribuyentes (Monotributo Social)

El pequeño contribuyente adherido al RS, que desempeña actividades comprendidas en la L N° 24.241 art.2.b), que quede encuadrado desde su adhesión en el Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) y realiza las siguientes **cotizaciones provisionales fijas**:

- Aporte de \$ **1.008,72**, para la Categoría A, incrementándose en un **10%** en las sucesivas categorías respecto del importe correspondiente a la categoría inmediata inferior con destino al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA).

- Aporte de \$ **1.408,87** con destino al Sistema Nacional del Seguro de Salud, de los cuales un **10%** se destina al Fondo Solidario de Redistribución.
- Aporte adicional de \$ **1.408,87**, a opción del contribuyente, al Régimen Nacional de Obras Sociales, por la incorporación de cada integrante de su grupo familiar primario. Un **10%** de dicho aporte adicional se destina al Fondo Solidario de Redistribución.
- Incluyendo los anteriores aportes previsionales, la nueva tabla de cuotas a pagar es la que se presenta a continuación (valores vigentes desde el **1-7-2021**).

Categoría	Impuesto integrado (\$)		Aportes al SIPA (\$)	Aportes obra social (\$)	Total (\$)	
	Locaciones y/o prestaciones de servicios	Venta de cosas muebles			Locaciones y/o prestaciones de servicios	Venta de cosas muebles
B	440,49	440,49	1.109,59	1.408,87	2.958,95	2.958,95
C	753,19	696,01	1.220,56	1.408,87	3.382,62	3.325,44
D	1.237,37	1.143,23	1.342,61	1.408,87	3.988,85	3.894,71
E	2.353,69	1.825,79	1.476,88	1.408,87	5.239,44	4.711,54
F	3.238,03	2.383,95	1.624,56	1.408,87	6.271,46	5.417,38
G	4.118,99	2.972,36	1.787,01	1.408,87	7.314,87	6.168,24
H	9.414,8	7.296,5	1.965,71	1.408,87	12.789,38	10.671,08
I	No aplicable	11.768,52	2.162,29	1.408,87	-	15.339,68
J	No aplicable	13.829,7	2.378,53	1.408,87	-	17.617,1
K	No aplicable	15.887,51	2.616,36	1.408,87	-	19.912,74

El empleador acogido a este régimen simplificado debe **ingresar**, por sus trabajadores dependientes, los aportes, contribuciones y cuotas establecidas en los regímenes generales del Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA), del Instituto de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, del Régimen del Sistema Nacional del Seguro de Salud, de Asignaciones Familiares y Fondo Nacional del Empleo y de la Ley sobre Riesgos del Trabajo, en los plazos y formas establecidos por las normas de fondo y de procedimiento que regulan cada uno de ellos.

Las personas que se encuentren en **situación de vulnerabilidad social** y que no generen ingresos anuales superiores al límite previsto para la categoría A \$ **208.739,25** (D N° 1-10 art.54), que además se encuentren inscriptos en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social del Ministerio de Desarrollo Social, y que queden encuadrados en la categoría D, están **exentos** del pago de la cotización de \$ **745,49** (con destino al SIPA), y pagan el **50%** del componente de la obra social (\$ **704,44**), pues los demás importes están subsidiados por el Ministerio de Desarrollo Social. A esta variante del Monotributo se la conoce como Monotributo Social.

El Régimen de Inclusión Social y Promoción del Trabajo Independiente se **aplica** a trabajadores independientes que no hubieran obtenido en los **12** meses inmediatos anteriores al momento de su adhesión, ingresos brutos superiores a \$ **208.739,25** (L N° 26.565 art.31).

Los contribuyentes adheridos a este régimen pagan una cuota de inclusión social, (correspondiente al 5% de los ingresos brutos mensuales que perciben por su actividad como trabajador independiente promovido), a cuenta de los aportes con destino al Sistema Integrado Provisional Argentino - SIPA (RG 4309 art.44).

Cabe mencionar que estos contribuyentes están exentos del pago del impuesto integrado.

VIII. Otros

A. Impuesto a los Pasajes Aéreos al Exterior

(L N° 25.997 art.24-b) y sus normas modificadoras; D N° 1297/2006;
L N° 27.341 art.24)

Se introduce el denominado *Impuesto a los Pasajes Aéreos al Exterior*, un tributo monofásico aplicable al precio de los **pasajes aéreos y marítimos y fluviales** al exterior, vendidos o emitidos en Argentina, así como los vendidos o emitidos en el exterior para residentes argentinos en viajes que se inician en Argentina.

Hecho imponible

(L N° 25.997 art.24-b)

Está constituido por la **venta o emisión** de pasajes aéreos, marítimos y fluviales al exterior, excepto que esta última prestación fuera efectuada mediante un servicio integrado por balsas, lanchas u otras embarcaciones menores, realizadas en Argentina sobre servicios de transporte regulares y no regulares, como así también, los pasajes vendidos o emitidos fuera del territorio nacional a favor de residentes argentinos, en viajes que se inicien en Argentina.

Sujeto pasivo

(L N° 25.997 art.24 b)

Los **adquirentes** de los pasajes o personas (residentes argentinos) a cuyo nombre se realiza la emisión.

Exenciones

(L N° 25.997 arts.26 y 27)

Se exceptúan del pago del tributo, los pasajes emitidos para el personal en **misión oficial o diplomática**, tanto nacional como extranjero y el personal de organismos internacionales, así como sus familiares y agentes de la legación, a condición de reciprocidad.

Base imponible

(L N° 25.997 art.24-b)

Está constituida por el importe correspondiente al **precio final** que figuran los pasajes, una vez deducidos los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Tipo de gravamen

(L N° 25.997 art.24-b)

Desde el 2017, el tipo impositivo aplicable es el 7%.

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

- I. Impuestos sobre la Propiedad
- II. Impuestos Generales sobre el Consumo
- III. Otros

I. Impuestos sobre la Propiedad

(L N° 10397, TO por Resolución 39/11)

- A. Impuesto Inmobiliario o Contribución Territorial
- B. Impuesto a los Automotores

A.

Impuesto Inmobiliario o Contribución Territorial

(L N° 10397 arts.169 a 181)

Los terrenos urbanos se encuentran sujetos al denominado *Impuesto Inmobiliario o Contribución Territorial* (de carácter local), con algunas excepciones. Este impuesto es recaudado por las provincias. El impuesto normalmente se aplica sobre el **valor catastral** de cada bien inmueble, sin tener en cuenta el número de propietarios o el patrimonio personal del contribuyente.

Los **tipos impositivos** varían según la jurisdicción y están sujetos a cambios frecuentes. En base al Acuerdo Fiscal Federal, los tipos están **limitados a un máximo** del:

- 1,2% para los bienes rústicos;
- 1,35% para los bienes subrurales o suburbanos; y
- 1,5% para los bienes urbanos.

Los **terrenos no urbanizados** localizados en determinadas áreas pueden estar sujetos al impuesto a tipos incrementados. Además, algunas provincias aplican recargos.

B. Impuesto a los Automotores

(L N° 10397 arts.228 a 243)

Los propietarios de vehículos automotores y los adquirentes de estos que **no** hayan efectuado la **transferencia de dominio** ante el Registro Nacional de la Propiedad deben pagar anualmente el impuesto que, según los diferentes modelos-año, modelo de fabricación, tipos, categorías y/o valuaciones, se establezca en la ley impositiva.

II. Impuestos Generales sobre el Consumo

(L N° 10397, TO por Resolución 39/11)

A. Impuesto sobre los Ingresos Brutos

(L N° 10397 arts.182 a 227)

Las provincias argentinas, la ciudad de Buenos Aires y otras jurisdicciones aplican impuestos locales sobre el ejercicio habitual a título oneroso de actividades económicas, conocido como el Impuesto a los Ingresos Brutos (L N° 10397 art.182). El impuesto es aplicado sobre los ingresos derivados del ejercicio de **actividades civiles o comerciales** con objeto de la obtención de beneficios; las profesiones; las ocupaciones; la intermediación; y cualquier actividad habitual. Ciertas operaciones están **exentas** del impuesto, por ejemplo, el desarrollo de trabajo dependiente; las profesiones liberales en determinadas jurisdicciones y la exportación (excepto la exportación de servicios en la ciudad de Buenos Aires) (L N° 10397 art.186). Las **importaciones** no se encuentran sujetas.

La **dobles imposición interna** de actividades desarrolladas por el mismo contribuyente en diversas jurisdicciones es evitada mediante un Acuerdo Multilateral. El Acuerdo prevé la asignación de la base imponible entre las jurisdicciones involucradas.

Como norma general, el impuesto se aplica sobre los **ingresos brutos** devengados durante el ejercicio fiscal (año ordinario) y procedentes del desarrollo de la actividad sujeta por la ley aplicable (L N° 10397 art.187). En ciertos casos, determinadas normas especiales prevén la tributación sobre una **base de caja** (sujetos pasivos para los que no resulta obligatorio a tenencia de libros). Existen también instancias en las cuales el impuesto es calculado sobre la diferencia entre los precios de compra y de venta (ciertos combustibles y productos del tabaco). También se aplican **normas especiales** establecidas para el cómputo de la base imponible en determinados casos como los bancos, las empresas de seguros, las oficinas de cambio y las agencias de noticias (L N° 10397 arts.192 a 198).

Ciertos elementos son **excluidos** o deducidos de la base imponible, por ejemplo, el IVA repercutido, los impuestos selectivos y otros impuestos (L N° 10397 art.188).

Los **tipos** varían para las diferentes provincias y para las diferentes actividades, generalmente oscilando entre el 1% al 6% (L N° 10397 art.223).

III. Otros

(L N° 10397, Texto Ordenado por Resol 39/11)

A. Impuesto de Sellos

(L N° 10397 arts.251 a 305)

El denominado Impuesto sobre Sellos se aplica en cada una de las **24** jurisdicciones y **grava** principalmente los contratos y acuerdos, escrituras, hipotecas y otro tipo de obligaciones, acuerdos de naturaleza civil, financiera o comercial sobre la cual existe evidencia escrita, o aquellos que están sujetos a inscripción en libros de cuentas.

El **tipo impositivo** medio es del **1%**, aplicable sobre valor económico del contrato.

En la ciudad de **Buenos Aires**, el tipo impositivo ordinario es del **1%** sobre la cuantía agregada de las operaciones, contratos y escrituras que sujetas al impuesto sobre sellos. También se aplican **tipos especiales** del **0,5%**, **1,2%**, **3%** y **3,6%** y, en caso de operaciones relativas a precios inciertos, se aplica un impuesto fijo de \$ **2.500**.

Sección 3

Contribuciones Sociales

Sistema Integrado Previsional Argentino

(L 24.241; L 27.430 art.165; L 27.541-19; D N° 99/19)

Los empleadores y los empleados están **obligados a contribuir** al sistema seguridad social.

Las contribuciones a la seguridad social se calculan como un porcentaje del salario del empleado, de acuerdo con los tipos indicados en la tabla de abajo. Las contribuciones del empleador se determinan en base a la cuantía total del salario del empleado.

Impuestos sociales y contribuciones	% De salarios brutos mensuales Incluyendo paga extraordinaria	
	Empleador	Empleado
Fondo de pensiones	17/21	11
Fondo Nacional del Empleo	-	-
Fondo de asignaciones familiares	-	-
Instituto de Servicios Sociales para los pensionistas	-	3
Plan de salud social	6	3
Total	23/27	17

- Las cargas por **seguridad social** soportadas por los empleados se aplican hasta una cuantía mensual máxima de salario que, en marzo de **2021** se sitúa en \$ **225.171,69**.
- Las **contribuciones** realizadas por los empleadores se aplican a la compensación total sin la aplicación de ningún tope
- Las contribuciones de los empleadores al **Fondo de Desempleo Nacional**, Fondo de Asignaciones Familiares e Instituto de Servicios Sociales para pensionistas son abonadas a un tipo unificado del **17%**. El tipo se incrementa al **21%** para aquellas empresas cuya actividad principal consiste en la prestación de servicios o comerciales, siempre que la cuantía de sus ventas totales anuales medias durante los últimos tres años exceda de \$ **48 millones**.

Concepto	Empleados Aportes (%)	Empleadores Contribuciones (%)
a. Jubilación	11,00	
b. INSSJP	3,00	
c. Asignaciones familiares		
d. Fondo Nacional de Empleo		
Subtotal a-d	14,00	18,00 o 20,40⁽¹⁾
e. Obras Sociales	3,00	6,00
• Obra Social Sindical		
- Menor a \$ 2.400	2,70	5,40
- Igual o mayor a \$ 2.400	2,55	5,10
• Obra Social de Personal de Dirección		
- Menor a \$ 2.400	2,55	5,10
- Igual o mayor a \$ 2.400	2,40	4,80
• Fondo Solidario de Redistribución		
• Obra Social Sindical		
- Menor a \$ 2.400	0,30	0,60

Concepto	Empleados Aportes (%)	Empleadores Contribuciones (%)
- Igual o mayor a \$ 2.400	0,45	0,90
• Obra Social de Personal de Dirección		
o Menor a \$ 2.400	0,45	0,90
o Igual o mayor a \$ 2.400	0,60	1,20
Total	17,00	24,00 o 26,40⁽¹⁾

(*) La Ley 27.541 introduce una modificación de las **contribuciones patronales** sobre la nómina salarial destinadas al INSSJP (Ley 19.032), Fondo Nacional de Empleo (Ley 24.013), Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA Ley 24.241) y el Régimen de Asignaciones Familiares (Ley 24.714) (L N° 27.541 art.19), de la forma siguiente:

- **20,40%**: para los empleadores pertenecientes al sector privado cuya actividad principal se encuadre en el sector «Servicios» o en el sector «Comercio», siempre que sus ventas totales anuales superen, en todos los casos, los límites para la categorización como empresa mediana tramo 2, efectuado por el órgano de aplicación pertinente, con excepción de los comprendidos en las leyes 23.551, 23.660 y 23.661;
- **18%**: para los restantes empleadores pertenecientes al sector privado no incluidos en el inciso anterior. Asimismo, esta alícuota se aplica a las entidades y organismos del sector público comprendidos en el artículo 1o de la ley 22.016 y sus modificatorias.

Esta misma norma introduce, asimismo, una serie de **disminuciones en la base imponible** de las contribuciones patronales de carácter general, y específicas para determinados sectores económicos, de acuerdo con lo siguiente:

A la base imponible sobre la que corresponde aplicar el tipo de contribución previsto se aplica una detracción mensual de \$ **7.003,68**, en concepto de remuneración bruta, para cada uno de los trabajadores, cualquiera que sea la modalidad de contratación (L N° 27.541 art.22). No obstante, en caso de contratos a tiempo parcial la cuantía anterior se aplica proporcionalmente al tiempo trabajado. Asimismo, se aplica una reducción del **50%** a la base imponible correspondiente a cada cuota semestral del sueldo anual complementario. La cuantía de la detracción anterior alcanza un valor mensual de \$ **17.509,20** para los empleadores de los **sectores** siguientes:

- textil, de confección, de calzado y marroquinería;
- primario agrícola y algunas actividades incluidas en el sector industrial;
- servicios, establecimientos e instituciones relacionadas con la salud;
- concesionarios de servicios públicos en los que Estado detente un **80%** del capital social;

Con carácter adicional, los empleadores que tengan una **nómina de hasta 25 empleados**, disfrutaban de una disminución de \$ **10.000** mensuales sobre la totalidad de la base imponible indicada anteriormente (L N° 27.541 art.23).

Régimen de Trabajadores Autónomos

Estos trabajadores, una vez encuadrados en una de las cinco categorías existentes (en función de la actividad ejercida y de los ingresos brutos anuales) también se encuentran obligados a efectuar los siguientes aportes mensuales (cuantías a partir del 15-3-2021).

Categorías	Importe (\$)
I	3.695,16
II	5.173,14
III	7.390,25
IV	11.824,40
V	16.258,48

Los aportes son **ajustados** cada seis meses.

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



Bolivia

Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central

**Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos
Subnacionales**

Sección 3. Contribuciones Sociales

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	93
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	93
A. Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.....	93
B. Personas Físicas: Régimen Complementario al Valor Agregado (RC-IVA)	102
C. Impuesto Directo a los Hidrocarburos - IDH.....	109
D. Impuesto Complementario de la Minería	111
E. Impuesto al Juego	117
F. Impuesto a las Transacciones	119
II. Impuestos sobre la Propiedad	122
A. Impuesto a las Sucesiones y a las Transmisiones Gratuitas de Bienes	122
B. Impuesto a las Grandes Fortunas	124
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	128
A. Impuesto al Valor Agregado IVA	128
IV. Impuestos Selectivos.....	131
A. Impuesto a los Consumos Específicos (ICE).....	131
B. Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD)	135
C. Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior	136
E. Impuesto a la Participación en Juegos - IPJ.....	137
V. Impuestos sobre Transacciones Financieras	139
A. Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF).....	139
VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior.....	142
A. Gravámenes Arancelarios	142

VII. Regímenes Simplificados	142
A. Régimen Tributario Simplificado - RTS	142
B. Régimen Agropecuario Unificado – RAU	144
C. Sistema Tributario Integrado - STI	148
VIII. Otros	149

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales	150
I. Impuestos a la Propiedad	150
A. Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI)	150
B. Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA)	152
C. Impuesto Municipal a las Transferencias de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores	153

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales	155
A. Contribuciones al Sistema Integral de Pensiones	155

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados
- VIII. Otros

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas
- B. Personas Físicas: Régimen Complementario al Valor Agregado (RC-IVA)
- C. Impuesto Directo a los Hidrocarburos
- D. Impuesto Complementario de La Minería

A. Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas

(Ley 843, de 20 de mayo de 1987 y sus modificaciones – LIUE; Reglamento: Decreto Reglamentario N° 24051, de 29-6-1995 y sus modificaciones - RLIUE)

Hecho imponible

El denominado *Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE)*, se aplica en Bolivia sobre las utilidades derivadas de los estados financieros de las mismas al cierre del ejercicio fiscal (LIUE art.36).

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos del impuesto a las empresas públicas y privadas.

Son sujetos del impuesto todas las empresas tanto públicas como privadas, incluyendo: sociedades anónimas, sociedades anónimas mixtas, sociedades en comandita por acciones y en comandita simples, sociedades cooperativas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades colectivas, sociedades

de hecho o irregulares, empresas unipersonales, sujetas a reglamentación sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior y cualquier otro tipo de empresas punto esta enumeración es enunciativa y no limitativa (LIUE art.37).

Son sujetos de este impuesto (LIUE art.38):

- Las empresas constituidas o por constituirse en Bolivia que extraen, producen, benefician, reforman, funden y/o comercializan minerales y/o metales.
- Las empresas dedicadas a la exploración, explotación, refinación, industrialización, transporte y comercialización de hidrocarburos.
- Las empresas dedicadas a la generación, transmisión y distribución de energía eléctrica.

Base imponible

Bolivia aplica el principio de tributación territorial, por lo que el impuesto sólo se aplica a las rentas empresariales procedentes de actividades realizadas, los bienes situados y los derechos económicos utilizados en Bolivia, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que participan en las operaciones (LIUE art.42).

Con carácter general, se consideran utilidades de fuente boliviana (RLIUE art.4):

- Los alquileres y arrendamientos de inmuebles situados en Bolivia, así como las contraprestaciones por derechos sobre estos;
- Los intereses de depósitos bancarios y de deuda pública; los alquileres de bienes muebles situados o utilizados en Bolivia; las regalías derivadas en Bolivia; el 50% de las rentas vitalicias abonadas por entidades de seguros privadas bolivianas, así como las demás utilidades provenientes de capitales o derechos situados o utilizados en Bolivia.
- Las generadas por el desarrollo en Bolivia de todo tipo de actividades económicas o por la locación de obras o la prestación de servicios dentro de Bolivia.
- Las demás utilidades no citadas previamente generadas por bienes y derechos situados, colocados o utilizados económicamente en Bolivia o que tengan su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en Bolivia.

Hay otras rentas que se aplican a personas físicas en LIUE art.44.

El impuesto tiene carácter anual y se determina al cierre del ejercicio. El impuesto se determina en base al principio de lo devengado. No obstante, en caso de ventas a plazo, las utilidades se imputan en el momento en que se produzca su exigibilidad (LIUE art.46).

La utilidad neta imponible se determina deduciendo de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta), los gastos necesarios para la obtención y conservación de la fuente. Para la determinación de la utilidad neta imponible, se toma como base la utilidad resultante de los estados financieros del ejercicio, elaborados en base a los principios de contabilidad generalmente admitidos, efectuando diversos ajustes (LIUE art.47).

Rentas exentas

Se aplica una exención a (LIUE art.49):

- Las actividades del Estado y demás entidades públicas descentralizadas, las universidades públicas etc., salvo aquellas actividades comprendidas dentro del Código de Comercio;

- Las utilidades obtenidas por asociaciones, fundaciones e instituciones no lucrativas autorizadas que desarrollan todo tipo de actividades (religiosas, benéficas, sociales, educativas, culturales, científicas etc.).
- Los intereses a favor de organismos internacionales de crédito e instituciones oficiales extranjeras, en base a convenios ratificados por Bolivia.
- Los intereses de títulos de deuda pública emitidos en el extranjero.
- Los pagos por servicios de asesoría, vinculados a las emisiones de deuda pública en el extranjero.

Deducciones

En este sentido, se analizan:

Gastos deducibles

(LIUE art.47; RLIUE art.8 s.)

A efectos del impuesto, sólo son deducibles aquellos gastos necesarios para la obtención y conservación de la renta gravable o para el mantenimiento y preservación de esta. Con carácter general, los contribuyentes solo pueden deducir todos aquellos gastos que cumplen la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera, incluyendo los aportes obligatorios a organismos reguladores - supervisores, las previsiones para beneficios sociales y los tributos nacionales y municipales, así como las depreciaciones, créditos incobrables, honorarios de directores y síndicos, los gastos de movilidad y dietas, los gastos y contribuciones en favor del personal (LIUE art.47).

Entre los gastos necesarios se incluyen aquellos de carácter obligatorio por razones legales o contractuales (contribuciones a la seguridad social y aquellos impuestos distintos del impuesto sobre la renta), así como los gastos incurridos por el contribuyente (en Bolivia o en el extranjero), que están relacionados de forma efectiva con la actividad gravada (RLIUE art.8).

Conviene indicar que los pagos por operaciones de compraventa de bienes y servicios (al contado o a plazos) por un valor superior a **Bs 50.000**, deben estar respaldados por documentos emitidos por una entidad financiera regulada (D.S N° 27310 art.37).

El incumplimiento de estos requisitos impide la deducción de las compras o gastos. Estos requisitos se aplican también para la determinación del IVA debido.

Entre los mismos se incluyen:

Derechos (RLIUE art.10):

Las empresas pueden deducir los gastos efectivamente abonados o devengados por:

- **Alquileres** (en dinero o especie), por la utilización de bienes muebles o inmuebles.
- **Regalías** (en dinero o en especie), derivadas de la transferencia temporal de bienes inmateriales (derechos de autor, patentes marcas de fábrica o de comercio, fórmulas, procedimientos, secretos y asistencia técnica), cuando esta actividad esté estrechamente vinculada con los anteriores rubros.
- Otros similares a los anteriores.

Determinadas **remuneraciones al factor trabajo** (RLIUE art.11):

- Las retribuciones por salarios, comisiones aguinaldos, gastos de movilidad y otras remuneraciones (en dinero o en especie) derivadas de las leyes sociales o convenios de trabajo.

- Las remuneraciones abonadas a propietarios, socios, accionistas y determinados familiares, siempre que medie una prestación efectiva de servicios y se efectúen los aportes de seguridad social correspondientes.
- Los gastos de asistencia sanitaria, ayuda escolar y otros derivados de la normativa laboral, con un límite del **8,33%** del total de salarios abonados.

Los gastos por lo siguientes **servicios** (RLIUE art.12):

- Los gastos de cobranza de las rentas gravadas.
- Los aportes obligatorios a organismos reguladores/supervisores.
- Las cotizaciones a la seguridad social y los gastos por seguros.
- Las dietas y gastos de transporte por viajes dentro y fuera de Bolivia.
- Las remuneraciones a directivos y administradores de sociedades anónimas o en comandita por acciones, limitadas a la remuneración del principal ejecutivo asalariado de la empresa.
- Los honorarios y retribuciones por asesoramiento, dirección o servicios prestados dentro y fuera de Bolivia.
- Otros gastos similares a los anteriores.

Los siguientes gastos por **servicios financieros** (RLIUE art.13):

- Los intereses de deudas contraídas para la producción y mantenimiento de la fuente de rentas gravadas.
 - ◆ En caso de **préstamos locales**: se presume un interés no superior al tipo de interés activo bancario promedio del período, publicado por el Banco Central de Bolivia.
 - ◆ En caso de **préstamos exteriores**: se presume un tipo no superior al LIBOR + 3%.

A los fines de la determinación de la base imponible de este impuesto, en el caso de la industria petrolera, la cuantía total de las deudas financieras de la empresa, cuyos intereses pretende deducirse, no podrá exceder el **80%** del total de las inversiones en Bolivia efectivamente realizadas acumuladas por la misma empresa.

- Las cuantías abonadas por operaciones de **arrendamiento financiero** sobre bienes productores de rentas sujetas, así como los gastos de mantenimiento y reparación de los bienes, siempre que dichos gastos corran por cuenta del arrendatario.
- Las **primas de seguros** sobre bienes productores de rentas gravadas y por accidentes de trabajo de los empleados.
- Los gastos por los **tributos y otras cargas fiscales** efectivamente abonadas como contribuyentes directos, excepto el IVA y el Impuesto sobre Consumos Específicos (con algunas excepciones), así como el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (por tratarse de impuestos indirectos que no forman parte de los ingresos alcanzados por el IUE) y las sanciones y multas tributarias (RLIUE art.14).
- Todos los **gastos operativos** necesarios para el desarrollo de la actividad de la empresa (consumo de agua, combustible, energía, administrativos, de promoción y publicidad etc.) relacionados con la obtención de rentas gravadas (RLIUE art.15).
- Las empresas mineras y petroleras pueden deducir sus **gastos de exploración y explotación**, así como los demás gastos del periodo.
- Los gastos por **diferencias de cambio** en operaciones de moneda extranjera (RLIUE art.16).
- Determinadas asignaciones para **reservas y provisiones** (RLIUE art.17)¹.
- Las **depreciaciones y amortizaciones** (RLIUE art.20 y 27)².

1 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

2 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

Gastos no deducibles

(LIUE art.47; RLIUE art.18)

Por el contrario, no son deducibles (LIUE art.47):

- Los **retiros personales** del dueño o socios, ni los gastos personales de sustento del contribuyente y su familia.
- Los gastos por los servicios personales prestados que no han sido retenidos.
- El Impuesto sobre las Utilidades.
- La **amortización** de llaves, marcas y otros activos intangibles, salvo en los casos en que por su adquisición se hubiese pagado un precio.
- Las **donaciones** y otras cesiones gratuitas, salvo las efectuadas a entidades sin fines de lucro reconocidas, con un límite del **10%** de la utilidad sujeta del ejercicio.
- Las provisiones o reservas de cualquier naturaleza, excepto las aportaciones anuales a la previsión por indemnizaciones.
- Las depreciaciones correspondientes a revalúos técnicos.
- El valor de los envases deducidos en la base imponible del IVA (RLIUE art.18-i).
- Las pérdidas netas por operaciones ilícitas (RLIUE art.18-j).
- Los intereses por préstamos de los propietarios y socios de la empresa, en la parte que excedan:
 - ♦ En caso de **préstamos locales**: del tipo bancario activo vigente publicado por el Banco Central de Bolivia en cada fecha de pago.
 - ♦ En caso de préstamos exteriores: del tipo LIBOR más el **3%**. **Los intereses deducibles no podrán superar el 30% del total de intereses pagados por la empresa a terceros en la misma gestión.**
- Las cuantías retiradas por los propietarios o socios en concepto de sueldos cuando no medie una efectiva prestación de servicios a la empresa, ni por otro concepto que suponga un retiro a cuenta de utilidades (RLIUE art.18-I).
- En el sector hidrocarburos, el “*factor de agotamiento*” (RLIUE art.18-II).

Depreciación y amortización

La depreciación ocasionada por el desgaste o agotamiento ordinario de los activos utilizados en la actividad empresarial se estima en base a un porcentaje máximo anual. Como regla general, se aplica el método lineal (RLIUE art.20).

Las depreciaciones se determinan anualmente a lo largo de la vida útil estimada de los activos, incluso cuando no han sido contabilizadas e independientemente de resultado del ejercicio. No es posible deducir en un periodo cuantías de ejercicios anteriores.

La depreciación de los bienes afectados parcialmente a la producción de rentas gravables se efectúa en la proporción correspondiente. La Administración Tributaria debe determinar los procedimientos aplicables para la determinación de esta proporción.

La depreciación del activo fijo se efectúa sobre el **coste depreciable**, que está formado por el coste de adquisición o producción de los bienes, más los gastos adicionales necesarios para poner los bienes en condiciones de ser usados (RLIUE art.21) y, de acuerdo con su **vida útil**, en base a los porcentajes que se detallan en la tabla siguiente (RLIUE art.22):

Bienes	Vida útil (años)	Coefficiente (%)
Edificaciones	40	2,5
Muebles y enseres de oficina	10	10,0
Maquinaria en general	8	12,5
Equipos e instalaciones	8	12,5
Barcos y lanchas en general	10	10,0
Vehículos automotores	5	20,0
Aviones	5	20,0
Maquinaria para la construcción	5	20,0
Maquinaria agrícola	4	25,0
Animales de trabajo	4	25,0
Herramientas en general	4	25,0
Reproductores y hembras de pedigree o puros por crusa	8	12,5
Equipos de Computación	4	25,0
Canales de regadío y pozos	20	5,0
Estanques, bañaderos y abrevaderos	10	10,0
Alambrados, tranqueras y vallas	10	10,0
Viviendas para el personal	20	5,0
Muebles y enseres en las viviendas para el personal	10	10,0
Silos, almacenes y galpones	20	5,0
Tinglados y cobertizos de madera	5	20,0
Tinglados y cobertizos de metal	10	10,0
Instalaciones de electrificación y telefonía rurales	10	10,0
Caminos interiores	10	10,0
Caña de Azúcar	5	20,0
Vides	8	12,5
Frutales	10	10,0
Otras Plantaciones	Según experiencia del Contribuyente	
Pozos Petroleros (ver inciso II del Art. 18 de este reglamento)	5	20,0
Líneas de Recolección de la industria petrolera	5	20,0
Equipos de campo de la industria petrolera	8	12,5
Plantas de Procesamiento de la industria petrolera	8	12,5
Ductos de la industria petrolera	10	10,0

Los bienes del activo fijo comienzan a depreciarse desde el momento de inicio de su utilización y uso.

No obstante, previa solicitud del contribuyente, las autoridades tributarias pueden autorizar un método de amortización distinto del método lineal, teniendo en cuenta la vida útil de los activos y el tipo de empresa (RLIUE art.25).

En el caso de las empresas de distribución de películas cinematográficas (gestionadas mediante pagos directos, royalties, etc.), la depreciación se realiza en los siguientes porcentajes: **50%** el primer año; **30%** el segundo y **20%** el tercero. El plazo se computa partir de la gestión en la cual se produzca el estreno de la película.

Por otra parte, mientras que los activos fijos de las empresas mineras, de energía eléctrica y telecomunicaciones se deprecian en base a los coeficientes contenidos en sus disposiciones legales sectoriales respectivas, los del sector de hidrocarburos lo hacen en base a los coeficientes de la tabla anterior.

Los contribuyentes pueden aplicar deducciones por la amortización de los **activos intangibles** de coste cierto, (incluyendo los derechos petroleros y mineros), desde el inicio de la explotación y se amortizan en **5 años** (RLIUE art.27).

Respecto de los gastos de constitución, la empresa puede optar por su deducción en el primer ejercicio fiscal o distribuirlos proporcionalmente, durante los primeros **4** ejercicios a partir del inicio de actividades de la empresa. En ningún caso los gastos de constitución u organización no pueden exceder del **10%** del capital pagado (RLIUE art.27).

Reservas y provisiones

(RLIUE art.17)

El contribuyente puede deducir las asignaciones efectuadas a los siguientes tipos de reservas y provisiones:

- los importes asignados por las compañías de seguros a sus **reservas técnicas**, las reservas actuariales de seguros de vida y otras reservas estatutarias requeridas por la *Superintendencia Nacional de Seguros y Reaseguros*, así como las reservas legales obligatorias reguladoras de las instituciones financieras (RLIUE art.17-a).
- los importes asignados a **provisiones** por indemnizaciones laborales por despido o retiro voluntario de empleados. Las empresas pueden deducir una cuantía equivalente a la diferencia que resulta de multiplicar el promedio de remuneraciones de los últimos **3** meses de la gestión de cada uno de los dependientes que figura en las planillas de la empresa por el número de años de antigüedad (RLIUE art.17-b).
- los importes debidamente justificados y registrados asignados a provisiones por **insolvencias** (RLIUE art.17-c).
- los importes asignados a provisiones por los costes de restauración del medio ambiente afectado por las actividades del contribuyente e impuestas mediante normas legales (RLIUE art.17-d).

Las asignaciones a reservas o provisiones distintas de los anteriores no son deducibles.

Ganancias de capital

Las ganancias de capital obtenidas por los contribuyentes constituyen ingresos gravados por el IUE (RLIUE art.4-b).

Las ganancias de capital derivadas de la venta de activos fijos, bienes inmuebles y valores, normalmente se incluyen en la renta bruta y quedan sujetas al impuesto.

No obstante, las siguientes ganancias de capital están exentas de tributación:

- las procedentes de los procedimientos de revalorización establecidos por la *Superintendencia de Pensiones, Valores y Seguros*, cuando se trata de valores inscritos en el *Registro del Mercado de Valores (RMV)*, (la exención también resulta aplicable en relación a su remesa al exterior y, además, estas ganancias de capital también están exentas del *IVA y del Impuesto a las Transacciones*).

Pérdidas

Diferenciamos entre:

Pérdidas ordinarias

Los contribuyentes que obtienen pérdidas de fuente boliviana, pueden deducirlas de las utilidades gravadas obtenidas en los 3 años siguientes. Dichas pérdidas no pueden ser objeto de actualización (LIUE art.48).

Las empresas productivas nuevas creadas a partir del 9-9-2011 (con un capital mínimo de **Bs1.000.000**), pueden trasladar las pérdidas para su compensación con las utilidades gravadas obtenidas en los 5 años inmediatos siguientes a la fecha de inicio de operaciones. Este mismo plazo también se aplica a las deducciones de pérdidas por las empresas del sector productivo de hidrocarburos y minería (LIUE art.48).

Por su parte, en caso de reorganización de empresas (RLIUE art.28), las empresas domiciliadas en Bolivia pueden trasladar sus pérdidas netas de fuente boliviana generadas en el ejercicio (imputándolas hasta agotar su importe) a las utilidades obtenidas en los 4 ejercicios siguientes, a partir de la fecha en se realiza de la traslación (RLIUE art.32).

Pérdidas de capital

(RLIUE art.23)

Las pérdidas de capital derivadas de actos fortuitos o de fuerza mayor, o por delitos cometidos por parte de terceros, son deducibles, en la medida en que no estén cubiertas por seguros o por indemnizaciones, siempre y cuando el contribuyente lo comunique a las autoridades fiscales en los 15 días posteriores al incidente correspondiente.

Tipo de gravamen

Dentro de estos diferenciamos:

Rentas y Ganancias de capital

En **2021**, las utilidades netas imponibles obtenidas por las empresas están sujetas a un tipo del **25%** (LIUE art.50).

No se aplican tipos especiales a las ganancias de capital. No se aplica ningún tipo de recargo adicional a la renta de las sociedades, excepto en el caso de:

- Las empresas extractivas de **recursos naturales no renovables** están sujetas a un recargo adicional del **25%** que se aplica previa deducción de los siguientes conceptos (LIUE art.51 bis):
 - ◆ Un porcentaje variable (a elección del contribuyente), de hasta el **33%** de las inversiones acumuladas (en exploración, desarrollo, explotación, beneficio y en protección ambiental), directamente relacionadas con dichas actividades. Esta deducción se utiliza en una cuantía máxima equivalente al **100%** de dichas inversiones.
 - ◆ una cuantía igual al **45%** de los ingresos netos obtenidos por cada operación extractiva de recursos naturales no renovables durante el ejercicio.

Esta deducción está limitada a una cuantía anual de **Bs250.000.000**, por cada operación extractiva, actualizable anualmente.

- A partir de **2021**, determinadas entidades del **sector financiero** (intermediación financiera, arrendamiento financiero, almacenes de depósito, fondos de inversión, agencias de bolsa, etc.), cuya rentabilidad respecto del patrimonio exceda del **6%**, están sujetas a un recargo adicional al IUE del **25%** sobre los beneficios extraordinarios (LIUE art. 51 ter).

Retenciones sobre pagos internos

No se aplican retenciones a los pagos efectuados a las empresas residentes.

Retenciones sobre pagos a no residentes

Las rentas de fuente boliviana abonadas a personas no residentes (sin establecimiento permanente en Bolivia), están sujetas a una retención final aplicable sobre el **50%** de la cuantía abonada o remesada. El tipo de retención aplicado es del **25%** (LIUE art.51).

Se analizan:

Dividendos

(LIUE art.51)

Sujetos a una retención final del **12,5%** (**25%** sobre **50%** de cuantía bruta).

Intereses

(LIUE art.51)

Sujetos a una retención final del **12,5%** (**25%** sobre **50%** de cuantía bruta).

Regalías

(LIUE art.51)

Sujetos a una retención final del **12,5% (25% sobre 50% de cuantía bruta)**.

Honorarios de asistencia técnica

(LIUE art.51)

12,5% (25% sobre 50% de cuantía bruta).

Alquileres

(LIUE art.51)

12,5% (25% sobre 50% de cuantía bruta).

Ganancias de capital

(LIUE art.51)

12,5% (25% sobre 50% de cuantía bruta).

Beneficios de sucursales

(LIUE art.51)

12,5% (25% sobre 50% de cuantía bruta).

B. Personas Físicas: Régimen Complementario al Valor Agregado (RC-IVA)

(Ley 843, de 20 de mayo de 1987 y sus modificaciones – RC-IVA; Reglamento del Régimen Complementario al Impuesto sobre el Valor Añadido, de 27-02-1987 y sus modificaciones – RRC-IVA)

Hecho imponible

Las personas físicas están sujetas al impuesto sobre sus rentas de fuente boliviana, en base al denominado *Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado – RC-IVA*, que grava las rentas provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunto de los anteriores factores (RC-IVA art.19).

Los contribuyentes están sujetos al impuesto por la totalidad de los ingresos de fuente boliviana, con independencia de su domicilio o residencia. Se consideran de fuente boliviana los emolumentos, sueldos o asignaciones percibidos por los funcionarios diplomáticos y personal oficial de las misiones diplomáticas bolivianas destacadas en el exterior (RC-IVA art.20).

Se consideran ingresos de fuente boliviana, aquellos que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en Bolivia, de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir ingresos, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular, o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos (RC IVA art.21).

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos de este impuesto las personas naturales y las sucesiones indivisas (RC-IVA art.22).

Las personas físicas que realizan actividades empresariales y profesionales están sujetas a idénticas normas que las aplicables a las empresas. En el caso de actividades empresariales, la base imponible se determina de forma directa (ingresos totales menos las deducciones permitidas), mientras que, en el caso de rentas profesionales, la base imponible está constituida por el **50%** de los ingresos brutos del sujeto pasivo.

Por otro lado, las personas físicas que derivan rentas del trabajo y/o determinados tipos de rentas del capital, están sujetas a las normas del impuesto sobre la renta previstas en el denominado *Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado*. Los siguientes apartados se limitan a este tipo particular de rentas.

No se aplica ningún tipo de tratamiento especial para las parejas casadas. Asimismo, en Bolivia no existe transparencia fiscal y las sociedades colectivas son tratadas como sujetos pasivos distintos de sus miembros.

El impuesto sobre los ingresos de los menores de edad e incapaces se determina y abonada por los tutores designados conforme a Ley (RC IVA art.23).

Base imponible

Las personas físicas están sujetas a tributación por aquellos elementos de renta que no se encuentren expresamente exentos (ver a continuación). A efectos del impuesto sobre la renta, el término renta incluye el valor o la cuantía total (en metálico o en especie), derivada de las inversiones de capital, del trabajo dependiente, o de la aplicación conjunta de ambos factores (RC-IVA art.19).

Concretamente, la base imponible está constituida por:

- las rentas procedentes de arrendamientos, subarrendamientos u otras formas de explotación de bienes muebles e inmuebles, así como de los derechos sobre los mismos, por parte de las personas físicas no alcanzadas por el IUE.
- las rentas del capital bajo la forma de intereses, rendimientos y otras rentas del capital mobiliario no sujetas al IUE.
- las rentas del trabajo bajo la forma de sueldos, salarios y retribuciones complementarias, horas extraordinarias, participaciones en beneficios, incentivos, premios, bonos, comisiones, retribuciones en especie (incluidas las asignaciones por alquiler, vivienda y otras asignaciones, dietas, gastos de representación) y, en general, cualquier tipo de remuneración ordinaria o extraordinaria.
- los honorarios de los directores y miembros de los consejos de dirección, administración y supervisión de las empresas, así como los salarios de los socios y del propietario.
- cualquier otro tipo de ingreso habitual no sujeto al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

A efectos del cómputo de la renta, la base imponible es minorada por las deducciones aplicables y otras desgravaciones.

Rentas exentas

(RRC-IVA art.1)

Los tipos más importantes de rentas exentas son:

- Las retribuciones, salarios y asignaciones derivadas por el personal de las misiones diplomáticas acreditadas en Bolivia, en base a reciprocidad.
- Las retribuciones navideñas (aguinaldos) (RRC-IVA art.1-b).
- Los dividendos distribuidos por las sociedades residentes y no residentes (RC IVA art.19-c).
- Las prestaciones sociales legales por retiro voluntario o despido. Por el contrario, las gratificaciones extraordinarias adicionales, constituyen ingresos gravados por este impuesto (RRC-IVA art.1-c).
- Los subsidios (prefamiliares, matrimoniales, de natalidad, lactancia y de sepelio), percibidos de la Seguridad Social (RRC-IVA art.1-d).
- Las pensiones de jubilación y los subsidios por enfermedad, natalidad, sepelio y riesgos profesionales; las rentas de invalidez, vejez y muerte y cualquier otra clase de asignaciones permanentes o periódicas, percibidas de la Seguridad Social (RRC-IVA art.1-e).
- Las pensiones vitalicias públicas asignadas a los héroes nacionales, veteranos de guerra discapacitados, las madres o viudas de víctimas de guerra, antiguas enfermeras militares y los soldados discapacitados (RRC-IVA art.1-f).
- Las dietas y gastos de representación por viajes (dentro y fuera de Bolivia), debidamente respaldados, relacionados con la actividad de la empresa (RRC-IVA art.1-g).
- Los intereses de depósitos y rendimientos de deuda (pública y privada) emitidos a un plazo de 3 años o más (RRC-IVA art.1-h).

Rendimientos de trabajo

Dentro de este tipo de rendimientos analizamos:

Salarios

La renta del trabajo dependiente está compuesta por todos los elementos de renta percibidos por una persona física relacionados con su trabajo, especialmente los salarios y las retribuciones extraordinarias. Determinadas rentas salariales están exentas.

Para determinar los rendimientos netos de trabajo mensuales, el trabajador puede deducir:

- las contribuciones obligatorias abonadas al régimen de seguridad social y otras dispuestas por las leyes sociales (RRC-IVA art.5).
- una cuantía en concepto de mínimo no imponible equivalente a 2 veces el salario mínimo nacional mensual (RC-IVA art.26).

Por su parte, los diplomáticos bolivianos en el exterior pueden deducir, en concepto de mínimo no imponible, el importe equivalente al **50%**, después de las deducciones de Ley (RC-IVA art.26-II).

En caso de que los rendimientos netos sean superiores a las deducciones, se aplica una retención del **13%** al exceso. En caso contrario, la base imponible se considera cero y el exceso puede ser acreditado en el mes siguiente (RRC-IVA art.8-b).

Rendimientos en especie

Las compensaciones o retribuciones en especie se encuentran totalmente sujetas a tributación (RC-IVA art.19-d), y se determinan por su coste para el empleador, o por el valor de mercado (teniendo en cuenta las exenciones normativas previstas) (RC-IVA art.29).

Pensiones

A efectos del impuesto, los pagos por pensiones son generalmente considerados como rentas de trabajo. No obstante, las contribuciones, aportes, prestaciones y todos los beneficios del Sistema Integral de Pensiones, así como su saldo acumulado y la rentabilidad obtenida por los Fondos administrados, no constituyen hecho generador de tributos (L 065-10 art.66).

Remuneraciones de directores

Los honorarios y otras retribuciones percibidas por personas físicas residentes, en su calidad de miembros de consejos de dirección u otros órganos de gestión, son tratados como rentas del trabajo y, por tanto, están sujetas a retención (RC-IVA art.19-e).

Rendimientos de actividades económicas

Como ya se ha indicado, las rentas empresariales y profesionales derivadas por personas físicas están sujetas a las normas aplicables en el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

- La base imponible de las actividades empresariales se determina de forma directa: renta total menos las deducciones permitidas (LIUE art.47).
- La base imponible de los profesionales liberales u oficios por cuenta propia se presume igual al 50% de sus ingresos brutos, estando sujeta al tipo impositivo del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (LIUE art.47).

Por otra parte, se aplican ciertos regímenes simplificados para contribuyentes personas físicas que llevan a cabo actividades económicas a pequeña escala, que se analizan más adelante.

Rendimientos de capital

Las rentas del capital de fuente boliviana constituyen ingresos sujetos al impuesto y, por tanto, son normalmente incluidas en la base imponible de la persona física (RC-IVA art.19-c). Por el contrario, las rentas del capital de fuente extranjera no se encuentran sujetas.

Dividendos

(RC-IVA art.19-c)

Los dividendos (en efectivo, especie o en acciones), así como las distribuciones de utilidades por las sociedades de personas y Empresas Unipersonales, percibidos por las personas físicas se encuentran exentos.

Intereses

Los intereses derivados de fuentes bolivianas se encuentran completamente sujetos. Por el contrario, la sujeción no se aplica a los intereses de depósitos a **plazo fijo** (en moneda boliviana y en Unidades de Fomento a la Vivienda – UFV), a plazos superiores a **30** días, así como los **depósitos** (en moneda extranjera o boliviana) con mantenimiento de valor al dólar americano a **3** años o más), y los rendimientos de otros valores de deuda emitidos a un plazo mayor o igual a **3** años (RC-IVA art.19-c).

No obstante, los intereses de depósitos a plazo redimidos antes de su vencimiento constituyen ingresos sujetos. En este caso la entidad de intermediación financiera debe retener el impuesto correspondiente (RRC-IVA art.12).

Regalías

(RC-IVA art.19-b)

Las regalías derivadas de fuentes bolivianas se encuentran completamente sujetas.

Rendimientos del capital inmobiliario

Las rentas procedentes del alquiler de bienes inmuebles (urbanos o rurales) situados en Bolivia están sujetas a las normas del impuesto aplicables a las empresas, cuando son abonadas a personas físicas empresarios o profesionales, mientras que esas mismas rentas están sujetas al impuesto sobre la renta personal, cuando son abonadas a las demás personas físicas (RC-IVA art.19-a).

Ganancias de capital

De nuevo, las ganancias de capital obtenidas por personas físicas empresarios o profesionales están sujetas a las normas ordinarias del impuesto aplicables a las empresas, mientras que las abonadas a personas físicas que llevan a cabo diferentes tipos de actividades están sujetas al impuesto sobre la renta personal.

Se aplica una exención a las ganancias de capital obtenidas (L 2196-2001 art.12):

- en valores emitidos por NAFIBO SAM dentro del FERE.
- en valores de procesos de titulación y los generados por Patrimonios Autónomos.

Deducciones personales

Analizamos:

Deducciones

No se aplican deducciones.

Deducciones personales y familiares en la base

Las personas físicas que perciben rentas de trabajo pueden aplicar una deducción por:

- las cotizaciones a la **seguridad social** y demás dispuestas por las leyes sociales (RC-IVA art.25).
- una cuantía equivalente a **2** salarios mínimos nacionales, en concepto de **mínimo no imponible** (RC-IVA art.26).

Determinados complementos salariales se encuentran exentos (ver arriba).

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

Las rentas de actividades económicas derivadas por personas físicas se estiman en base al método de determinación directa aplicable a las empresas. Hasta el **70%** (desde **2021**) del impuesto adeudado puede ser abonado con el crédito del *IVA* procedente de las compras o gastos personales (con factura).

Desde **2013**, sólo el **70%** del crédito sobre las compras de gasolina y diésel puede ser aplicado para compensar los débitos del *IVA*.

Por su parte, los trabajadores tienen derecho a aplicar los siguientes créditos frente a su cuota tributaria por el impuesto sobre la renta (RRC-IVA art.9):

- La cuantía de *IVA* incluido en las facturas originales, comprobantes fiscales o documentos similares, sobre cualquier compra de bienes y servicios gravables. Para tener derecho al crédito, las facturas, comprobantes fiscales o documentos similares, deben ser emitidos a nombre y firmados por el contribuyente y deben estar fechados dentro de los **120** días de la fecha límite de cada ejercicio fiscal (RRC-IVA art.9-1).
- El equivalente al tipo del *IVA* del **13%**, aplicado sobre la cuantía de **2** salarios mínimos nacionales mensuales, como compensación por el *IVA* aplicado sobre las compras mensuales efectuadas por el contribuyente a sujetos pasivos que operan bajo el régimen de *IVA* simplificado (RRC-IVA art.9-2).

Como resultado del crédito del *IVA*, el saldo fiscal a favor del sujeto pasivo puede ser trasladado hacia adelante a los meses siguientes. Por el contrario, el saldo fiscal en favor del Tesoro debe ser retenido por el empleador y remitido al Tesoro (como impuesto final), dentro de los primeros **15** días del mes siguiente.

Cuando el trabajador también está sujeto al *IVA*, el crédito puede ser aplicado frente a la cuota tributaria del impuesto sobre la renta personal, sólo cuando no puede ser aplicado a efectos del *IVA*.

Los artistas bolivianos, sujetos al régimen de renta profesional, están exentos del *IVA*, del *Impuesto sobre Transacciones* y del *IUE*, cuando el hecho imponible cumple con determinadas condiciones. Los artistas bolivianos deben de estar registrados con el sistema plurinacional de registro de artistas bolivianos.

Por último, las personas físicas con un ingreso promedio mensual igual o menor a **Bs 9.000**, tienen derecho a percibir un reintegro del *IVA* soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios por una cuantía de hasta el **5%** del precio de venta contenido en sus facturas de compra emitidas por medios tecnológicos autorizados por la administración tributaria (L N° 1355-2020 arts.2 y 3).

Pérdidas

Los profesionales autónomos y los trabajadores no pueden compensar sus pérdidas a la hora de calcular el impuesto sobre la renta adeudado.

Tipo de gravamen

Analizamos:

Rentas y Ganancias de Capital

En **2021**, la cuota tributaria del impuesto sobre la renta personal se obtiene a partir de la aplicación de los siguientes tipos:

- actividades empresariales y profesionales: **25%**. (LIUE art.50)
- otras rentas distintas de las anteriores: **13%** (RC-IVA art.30).

No se aplican recargos adicionales.

Retenciones por pagos internos

Las rentas del trabajo de fuente boliviana derivadas por personas físicas residentes están sujetas a una retención del **13%**.

Las entidades jurídicas y las agencias gubernamentales que realizan pagos a profesionales personas físicas, para los que no existe factura, comprobante fiscal o documento equivalente, están obligados a retener el correspondiente impuesto sobre la renta al tipo efectivo de:

- **15,5%**, en relación con los honorarios por servicios (**12,5%** del impuesto sobre la renta + el **3%** del Impuesto sobre Transacciones).
- **8%** en relación con la venta de bienes (**5%** del impuesto sobre la renta + el **3%** del Impuesto de Transacciones).

El impuesto retenido se considera generalmente como un pago a cuenta y, por tanto, resulta acreditable frente a la cuota tributaria final del sujeto pasivo.

Retenciones sobre pagos a no residentes

Las rentas de fuente boliviana abonadas a personas no residentes (sin establecimiento permanente en Bolivia), están sujetas a una retención final aplicable sobre el **50%** de la cuantía abonada o remesada. El tipo de retención aplicado es del **25%** (LIUE art.51).

Se analizan:

Dividendos

(LIUE art.51)

Sujetos a una retención final del **12,5%** (**25%** sobre **50%** de cuantía bruta).

Intereses

(LIUE art.51)

Sujetos a una retención final del **12,5%** (**25%** sobre **50%** de cuantía bruta).

Regalías

(LIUE art.51)

Sujetos a una retención final del **12,5%** (25% sobre 50% de cuantía bruta).

Honorarios de asistencia técnica

(LIUE art.51)

12,5% (25% sobre 50% de cuantía bruta).

Alquileres

(LIUE art.51)

12,5% (25% sobre 50% de cuantía bruta).

Ganancias de capital

(LIUE art.51)

12,5% (25% sobre 50% de cuantía bruta).

C. Impuesto Directo a los Hidrocarburos - IDH

(Ley de Hidrocarburos N° 3058 de 17-05-2005, y sus modificaciones;
Reglamento: DS N° 28223 de 27-06-05 y sus modificaciones.)

El artículo 53 de esta Ley, establece el denominado *Impuesto Directo a los Hidrocarburos*, aplicable en todo el territorio boliviano a la producción de hidrocarburos en boca de pozo, y que se determina y abona como las regalías.

Hecho imponible

(LIDH art.54; RLIDH art.3)

El hecho imponible del impuesto está constituido por la producción de hidrocarburos en Bolivia. El hecho imponible se perfecciona en el punto de fiscalización (RLIDH art.3):

- En el momento de medición de la producción de hidrocarburos en su primera etapa de comercialización.
- Del campo de origen, antes de la entrega del gas natural para su traslado a una planta de extracción localizada en otro campo.

Sujeto pasivo

(LIDH art.54)

Se consideran sujetos pasivos del impuesto a las personas físicas o jurídicas (públicas o privadas), productoras de hidrocarburos en cualquier punto del territorio boliviano.

Base imponible

(LIDH art.55-1)

La base imponible del IDH es idéntica a la correspondiente a regalías y participaciones y se aplica a la totalidad de los volúmenes o energía de los hidrocarburos producidos.

En otras palabras: la base imponible del IDH (para cada producto y mercado), se determina en base al producto de la suma por campo de los volúmenes o energía de los hidrocarburos medidos en el Punto de Fiscalización, por el porcentaje de mercado asignado a cada campo y por su precio promedio ponderado en el mismo mercado (RLIDH art.5).

Tipo de gravamen

(LIDH art.55-2)

La alícuota del IDH es del **32%** del total de la producción de hidrocarburos medida en el punto de fiscalización, que se aplica de manera directa no progresiva sobre el **100%** de los volúmenes de hidrocarburos medidos en el punto de fiscalización, en su primera etapa de comercialización. El IDH se determina y abona de idéntica manera a la de la regalía del **18%**.

La suma de los ingresos establecidos del **18%** por regalías y del **32%** del Impuesto Directo a los Hidrocarburos, no puede ser, en ningún caso, inferior al **50%** del valor de la producción de los hidrocarburos en favor del Estado boliviano (LIDH art.55-3).

Liquidación y pago del impuesto

(RLIDH art.7)

El IDH se liquida y abona mensualmente en **US\$**, mediante declaración jurada dentro de los **90** días de finalizado el mes de producción, consolidando el total de las operaciones realizadas durante el mes de liquidación. No obstante, la Administración Tributaria puede prorrogar este plazo en casos excepcionales.

D. Impuesto Complementario de la Minería

(L 535 de Minería y Metalurgia de 28-05-14)

Hecho imponible

(L 535 art.224)

Las empresas que llevan a cabo actividades mineras están sujetas a la denominada *Regalía Minera (RM)*, que se aplica a las actividades mineras siguientes:

- La explotación, concentración y/o comercialización, en el momento de la venta interna o exportación de minerales y/o metales.
- La fundición, refinación e industrialización, sólo cuando forman parte del proceso productivo incluido en la actividad de explotación minera propia.
- La prospección y exploración minera, sólo cuando se comercializan los productos obtenidos en esta actividad.

Por el contrario, la Regalía Minera – RM, no alcanza a las actividades de manufacturas y productos industrializados a base de minerales y metales, que no incluyen en su proceso productivo actividades de explotación minera propia. En este caso se constituyen en agentes de retención.

Sujeto pasivo

(L 535 art.224)

Se consideran sujetos pasivos, las personas físicas y jurídicas que realizan este tipo de actividades.

Base imponible

(L 535 art.225)

La base de cálculo de la Regalía Minera - RM, está constituida por el valor bruto de venta resultante de multiplicar el peso del contenido fino del mineral o metal por su cotización oficial.

- En caso de concentrados y minerales metálicos, el peso del contenido fino resulta de multiplicar el peso neto seco por la ley del mineral.
- Para productos metálicos fundidos el peso del contenido fino resulta de multiplicar el peso neto por la ley del metal.

El peso neto seco es el peso del mineral menos el peso del envase, la humedad y las mermas.

En el caso de las exportaciones se entiende por valor bruto de venta, el valor de venta expuesto en la Declaración Única de Exportación - DUE.

El Ministerio de Minería y Metalurgia debe determinar la cotización oficial aplicando el promedio aritmético quincenal en base a la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contado registradas en la Bolsa de Metales de Londres, o en su defecto en otras bolsas internacionales de metales, o en publicaciones especializadas de reconocido prestigio internacional.

En el caso de minerales o metales que no cotizan en bolsas de metales o no se dispone de precios referenciales en publicaciones especializadas, el valor bruto de venta es el valor consignado en la factura comercial de exportación, Declaración Única de Exportación - DUE, o se determinad por el Ministerio de Minería y Metalurgia en base a precios referenciales en el mercado interno y externo.

Tipo de gravamen

(L 535 art.226)

La alícuota de la Regalía Minera - RM, se determina de acuerdo con las siguientes escalas:

- **Oro** en estado natural, pre concentrado, desperdicios y desechos, concentrado, precipitado, amalgamas, granallas, bullón o barra fundida y lingote refinado:

Cotización oficial del Oro por Onza Troy (US\$)	Tipo (%)
Mayor a 700	7
Desde 400 hasta 700	0,01 (CO)
Menor a 400	4

- **Oro** proveniente de minerales sulfurosos refractarios que requieren alta tecnología para su producción:

Cotización oficial del Oro por Onza Troy (US\$)	Tipo (%)
Mayor a 700	5
Desde 400 hasta 700	0,00667 (CO) + 0,33333
Menor a 400	4

- **Oro** en estado natural o en escama, proveniente de yacimientos marginales operados por la minería de pequeña escala:

Cotización oficial del Oro por Onza Troy (US\$)	Tipo (%)
Mayor a 700	2,5
Desde 400 hasta 700	0,005 (CO) - 1
Menor a 400	1

- **Plata** en pre concentrados, concentrados, complejos, precipitados, bullón o barra fundida y lingote refinado:

Cotización oficial de la Plata por Onza Troy (US\$)	Tipo (%)
Mayor a 8,00	6
Desde 4,00 hasta 8,00	0,75 (CO)
Menor a 4,00	3

- **Zinc** en concentrado o metálico:

Cotización oficial del Zinc por Libra Fina (US\$)	Tipo (%)
Mayor a 0,94	5
Desde 0,475 hasta 0,94	8,60215 (CO) – 3,08602
Menor a 0,475	1

- **Plomo** en concentrado o metálico:

Cotización oficial del Plomo por Libra Fina (US\$)	Tipo (%)
Mayor a 0,60	5
Primer tramo: Desde 0,30 hasta 0,60	13,33333 (CO) – 3
Menor a 0,305	1

- **Estaño** en concentrado o metálico:

Cotización oficial del Estaño por Libra Fina (US\$)	Tipo (%)
Mayor a 5,00	5
Desde 2,50 hasta 5	1,60 (CO) – 3
Menor a 2,50	1

- **Antimonio** en concentrados, trióxido o metálico:

Cotización oficial del Antimonio por TME (US\$)	Tipo (%)
Mayor a 3,800	5
Desde 1,500 hasta 3,800	0,0017391 (CO) – 1,60870
Menor a 1,500	1

- **Wolframio** en concentrado o metálico:

Cotización oficial del Wolframio por TMF (US\$)	Tipo (%)
Mayor a 24.000	5
Desde 8.000 hasta 24.000	0,00025 (CO) – 1
Menor a 8.000	1

- **Cobre** en concentrado o metálico:

Cotización oficial del Cobre por Libra Fina (US\$)	Tipo (%)
Mayor a 2,00	5
Desde 0,70 hasta 2,00	3,0769 (CO) – 1,1538
Menor a 0,70	1

- **Bismuto** en concentrado o metálico:

Cotización oficial del Bismuto por Libra Fina (US\$)	Tipo (%)
Mayor a 10,00	5
Desde 3,50 hasta 10,00	0,61538 (CO) – 1,15385
Menor a 3,50	1

- **Minerales de Hierro:**

Grado de Transformación	Tipo (%)
Concentrados y Lumps	4
Pellets	3
Hierro esponja y arrabio	2

- **Tantalio, Baritina y Caliza** en cualquier estado:

Grado de Transformación	Tipo (%)
Tantalita	3,5
Baritina	3,5
Caliza	3,5

- **Piedras preciosas y semipreciosas:**

Tipo de Piedra	Tipo (%)
Piedras semipreciosas	4
Piedras preciosas y metales	5

- **Indio y Renio** en cualquier estado:

Metal	Tipo (%)
Indio	5
Renio	5

- Recursos evaporíticos:

Grado de Transformación	Tipo (%)
Carbonato de Litio	3
Cloruro de Potasio	3
Otros subproductos y derivados	3
Cloruro de Sodio	2,4

- **Minerales de Boro:**

Grado de Transformación	Tipo (%)
Ulexita sin procesar	5
Ulexita calcinada	3

El tipo referido a minerales de **Boro** con leyes intermedias queda sujeto a la escala siguiente:

Ley del óxido de boro (%)	Tipo para exportaciones (%)	Tipo para el mercado interno (%)
Hasta 22	5	3
Mayor a 22 hasta 28	Menor a 5 hasta 4,50	Menor a 3 hasta 2,70
Mayor a 28 hasta 35	Menor a 4,50 hasta 4	Menor a 2,70 hasta 2,40
Mayor a 35 hasta 45	Menor a 4 hasta 3,50	Menor a 2,40 hasta 2,10
Mayor a 45 hasta 52	Menor a 3,50 hasta 3	Menor a 2,10 hasta 1,80
Mayor a 52	3	1,80

Para el resto de los minerales y metales no consignados en las escalas anteriores, se establece un tipo del **2,5%**.

En caso de ser necesario determinar una escala de tipos específica para un mineral o metal no consignado en las escalas anteriores, el Ministerio de Hacienda debe aprobar la nueva escala.

En las ventas de minerales y metales en el mercado interno, se aplica el **60%** de los tipos establecidos anteriormente.

Liquidación y pago del impuesto

(L 3787 art.101)

La regalía minera se liquida y abona para cada operación de venta o exportación por los vendedores y debe ser registrada en el libro de ventas brutas, que también registra si resulta o no acreditable. Por su parte, el comprador debe deducir la cuantía de la regalía minera determinada por el vendedor, debiendo ser registrada en libro de compras por este (DS 29577 art.30).

Se aplican determinadas normas sobre retenciones para las operaciones internas.

Los exportadores están obligados a abonar la regalía minera, junto con las cuantías retenidas por sus proveedores, con anterioridad a la exportación de los metales y minerales (DS 29577 art.12).

Cuando la cotización oficial de los minerales es igual o mayor a las cuantías de la tabla siguiente, la renta neta anual de la empresa, a efecto del impuesto sobre utilidades, está sujeta a un tipo adicional del **12,5%** como pago a cuenta mensual. Por el contrario, el impuesto adicional no se aplica cuando la cotización oficial es inferior a las cuantías anteriores.

Los sujetos pasivos de la RM sólo pueden acreditar su cuantía frente el IUE cuando la cotización oficial de cada metal o mineral en el momento de liquidar la RM sea inferior a los precios señalados a continuación:

Mineral o Metal	Cotización US\$ por unidad de medida
Oro	400 /onza troy
Plata	5,55/ onza troy
Zinc	0,53/ libra fina
Plomo	0,30/ libra fina
Estaño	2,90/ libra fina
Antimonio	2,802/ tonelada métrica
Wolframio	80/ unidad larga fina
Cobre	1,04/ libra fina
Bismuto	3,50/ libra fina
Hierro (Slabs o planchones)	340/ tonelada métrica

Cuando las cotizaciones son iguales o superiores a las señaladas precedentemente, la RM no resulta acreditable contra el IUE, debiendo pagarse ambos de forma independiente. La cuantía de la RM abonada se considera gasto deducible en la determinación de la base imponible del IUE, solo en los ejercicios fiscales en los que se produce la desacreditación.

E. Impuesto al Juego

(L 060, de 25-11-20 y sus modificaciones - LIJ; Reglamento: DS 0782, del 2-2-11 y sus modificaciones - RLIJ)

Hecho imponible

(LIJ art.35)

El denominado *Impuesto al Juego*, grava la realización de juegos de azar y sorteos, así como las promociones empresariales en Bolivia.

Por el contrario, el impuesto no se aplica a los juegos de lotería, ni a los juegos de azar y sorteos organizados por entidades que destinan los recursos obtenidos a objetivos benéficos o de asistencia.

De forma concreta, el impuesto se aplica a (RLIJ art.2):

- Los **juegos de azar** de cualquier tipo:
 - ♦ efectuados por cualquier tipo de medio (manuales, mecánicos, electromecánicos, electromagnéticos, electrónicos, tecnológicos, internet, digitales, audiovisuales, televisivos, radiales u otros),
 - ♦ con la presencia de participantes, o mediante la transmisión por cualquier medio de comunicación en forma directa, diferida, en línea o de forma indirecta, y
 - ♦ mediante la expedición de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego.
- Los **sorteos** de cualquier tipo, incluyendo los efectuados mediante llamadas telefónicas y/o mensajes de texto o multimedia u otros de cualquier naturaleza.
- Las **promociones** empresariales mediante sorteos, azar o cualquier otro medio de acceso al premio, incluidas las ventas con premios de disponibilidad limitada.

El impuesto se devenga (LIJ art.37):

- En caso de juegos de azar y sorteos: en el momento de la percepción del precio;
- En las promociones empresariales: en el momento del sorteo, o en el de entrega del premio, cuando no exista sorteo.

Por el contrario, no se encuentran dentro del ámbito del impuesto (RLIJ art.3):

- Los juegos de lotería de carácter público.
- Los juegos de azar y sorteos, incluidas las rifas, desarrollados por personas o entidades de carácter benéfico o asistencial.
- Los juegos de destreza o habilidad sin que se realice ninguna apuesta.
- Los juegos o competiciones de carácter tradicional o familiar sin ánimo de lucro.
- Los sorteos, rifas u otros juegos realizados con fines benéficos.

Sujeto pasivo

(LIJ art.36; RLIJ art.4):

Se consideran sujetos pasivos del impuesto (RLIJ art.4):

- Las personas que organizan o explotan juegos de azar y sorteos en cualquiera de sus modalidades.

- Las personas físicas y jurídicas (privadas o públicas) que realizan (directamente o a través de terceros), promociones de venta de bienes y servicios mediante la entrega de premios mediante sorteos, azar o cualquier otro medio de acceso al premio, incluidas las ventas con premios de disponibilidad limitada.

Base imponible

(LIJ art.38)

La base imponible del Impuesto al Juego se determina:

- En caso de juegos de azar y sorteos: sobre los ingresos brutos de la actividad gravada, previa deducción del IVA;
- En caso de promociones empresariales:
 - ◆ En caso de sorteos: por el valor total de los premios;
 - ◆ En el caso de entrega de premios sin sorteo: por el valor total de los premios mensuales entregados dentro la vigencia de la promoción empresarial.

En ambos casos los premios en especie se valoran a precio de mercado.

En el caso de juegos de azar y sorteos efectuados mediante mensajes de texto o multimedia, llamadas u otros medios no físicos, la base imponible está constituida por el total de los ingresos obtenidos deduciendo el importe del servicio prestado por el operador de telecomunicación y el IVA (RLIJ art.6).

Tipo de gravamen

(LIJ art.39)

Se aplican los tipos siguientes:

- Juegos de azar y sorteos: **30%**.
- Promociones empresariales: **10%**.

Liquidación y pago del impuesto

(RLIJ art.8)

Los sujetos pasivos del impuesto deben liquidar y abonar el impuesto mediante declaración jurada mensual, de acuerdo con las fechas establecidas por el Decreto Supremo N° 25619, de 17 de diciembre de 1999.

F. Impuesto a las Transacciones

(Ley 843, art.72-78 y sus modificaciones - LIT); Reglamento: DS 21532, de 27-02-87 y sus modificaciones - RLIT)

El denominado *Impuesto a las Transacciones (IT)*, grava el ejercicio de actividades económicas (lucrativas y no lucrativas) en Bolivia por parte de las personas, con independencia de su naturaleza.

Hecho Imponible

(LIT art.72; RLIT art.2)

El denominado *Impuesto a las Transacciones*, se aplica a la renta bruta procedente de actividades empresariales, profesionales u otras actividades económicas llevadas a cabo en Bolivia, así como sobre las rentas procedentes de las transmisiones gratuitas de bienes muebles inmuebles y sus derechos.

Este impuesto opera como un **impuesto mínimo alternativo**, ya que la cuantía del impuesto de sociedades abonada por el contribuyente, resulta acreditable frente a la cuota final del *Impuesto a las Transacciones*.

El hecho imponible del IT se perfecciona (RLIT art.2):

- En el caso de venta de bienes **inmuebles**: en el momento de la firma de la minuta de venta, o de la posesión, lo que ocurra primero.
 - ◆ Esta norma alcanza solo a las operaciones de venta de bienes inmuebles no inscritos o a las primeras ventas de terrenos o de construcciones nuevas. Las transferencias posteriores son gravadas por el Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores (IMT).
- En el caso de ventas de **otros bienes**: en el momento de la facturación o entrega del bien, lo que ocurra primero.
 - ◆ Esta previsión alcanza, además del resto de operaciones gravadas por este impuesto, a las primeras ventas de **automóviles** no inscritos. Las transferencias posteriores de estos bienes están gravadas por el Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores (IMT).
 - ◆ En el caso de ventas de **minerales o metales**, el hecho imponible se perfecciona en el momento de la emisión de la liquidación o factura de venta finales.
- En el caso de **contratos de obras**: en el momento de aceptación del certificado de obra (parcial o total), o de la percepción (parcial o total) del precio, o de la facturación, lo que ocurra primero.
- En el caso de **prestaciones de servicios** u otras prestaciones: en el momento de su facturación, finalización de la prestación o percepción (parcial o total) del precio convenido, lo que ocurra primero.
- En el caso de **intereses**: en el momento de la facturación o liquidación, lo que ocurra primero.
- En el caso de **arrendamiento financiero**: en el momento del vencimiento de las cuotas y el del pago final del saldo del precio o valor residual del bien al formalizar la opción de compra.
- En el caso de **transmisiones gratuitas**: cuando se perfecciona el acto o se produce el hecho de la transmisión.
- En los demás casos: en el momento en que se genera el derecho o la contraprestación.
- En el caso de la venta de **hidrocarburos** y sus derivados: en el momento de la entrega del bien o la transferencia de dominio, respaldada por la factura, nota fiscal o documento equivalente.

Sujeto pasivo

(LIT art.73)

Son contribuyentes del impuesto, las personas físicas y jurídicas (públicas y privadas), incluidas las empresas unipersonales.

Base imponible

(LIT art.74)

Está constituida por los ingresos brutos devengados en el periodo fiscal.

En las operaciones realizadas por contribuyentes sin obligación legal de llevar libros y formular balances: por el total de los ingresos percibidos en el período fiscal.

En el caso de **transmisiones gratuitas** (incluidas sucesiones hereditarias y usucapión), la base imponible de los herederos o beneficiarios se establece (RLIT art.5):

- **Bienes Inmuebles:** por el valor catastral municipal para el período fiscal de liquidación de este impuesto.
- **Vehículos Automotores:** por el valor de estos, a efectos del impuesto que grava estos bienes en el período fiscal de liquidación de este impuesto.
- **Otros Bienes y Derechos sujetos a registro:** por el valor resultante del avalúo practicado por la Administración Tributaria.

En el caso de **transmisiones onerosas**, la base imponible está constituida por el valor de venta pactado por las partes que, en ningún caso puede ser inferior a los valores indicados anteriormente para las transmisiones gratuitas (RLIT art.6).

Por el contrario, no forman parte de la base imponible (RLIT art.4):

- Los importes correspondientes al Impuesto a los Consumos Específicos y al Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus derivados.
- Los reintegros de gastos realizados por cuenta de terceros que respondan a una rendición de cuentas.
- Las cuantías percibidas por los exportadores por reintegros de impuestos, derechos arancelarios o reembolsos a la exportación.
- Las cuantías por bonificaciones y descuentos generalmente admitidos según los usos y costumbres de mercado.

Tipo de gravamen

(LIT art.75)

El *Impuesto sobre Transacciones* se aplica a un tipo del 3%, sobre la renta bruta derivada en el ejercicio fiscal.

Exenciones

(LIT art.76)

Se aplica una exención del impuesto a las rentas por:

- El trabajo personal dependiente.
- El desempeño de cargos públicos.
- Las exportaciones de bienes, exceptuando las actividades conexas (transporte, estiba, depósito y similares).
- Los servicios prestados por instituciones públicas, excepto las empresas públicas.
- Los intereses de depósitos en cajas de ahorros, cuentas corrientes, a plazo fijo, así como los ingresos derivados de las inversiones en valores.
- Los centros educativos privados incorporados a los planes de enseñanza oficial.
- Los servicios prestados por las representaciones diplomáticas y organismos internacionales acreditados en Bolivia.
- La venta interna y la importación de libros, diarios, periódicos, revistas y publicaciones oficiales institucionales impresas. Esta exención no cubre las rentas por publicidad y otras rentas no procedentes de la venta de las publicaciones referidas anteriormente.
- La compraventa de valores y la de participaciones en el capital de las SRL.
- La compraventa en el mercado interno de minerales, metales, petróleo, gas natural y sus derivados, destinados a la exportación.
- la cesión de bienes y activos sujetos a procesos de titularización a cargo de las sociedades correspondientes (Ley 1834-98 art.86).
- las operaciones de intermediación financiera, seguros, pensiones y carteras del mercado de valores, resultantes de la venta o de cesión (Ley 2064-00 art.36).
- las operaciones bursátiles de valores (mediante oferta pública) inscritos en el *Registro del Mercado de Valores*, realizadas en Bolivia y que tienen efecto en el territorio nacional (Ley 2064-00 art.37).
- las actividades de producción, presentación y difusión de eventos, teatro, danza, música y otras artes producidas por artistas bolivianos (L 2206-01 art.1)
- los volúmenes de gas destinados al uso social y productivo en el mercado interno (L 3058-05 art.144)
- Otras operaciones.

Liquidación y pago del impuesto

(LIT art.77)

El impuesto se liquida e ingresa por periodos mensuales, mediante declaración jurada.

La cuantía anual del Impuesto sobre las Utilidades de la Empresas efectivamente abonada se considera un pago a cuenta de este impuesto en cada periodo mensual y puede ser acreditada frente a cualquier cuota tributaria futura del *Impuesto a las Transacciones*, hasta agotar el saldo pendiente del Impuesto sobre las Utilidades de la Empresas.

Los saldos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas no compensados con el Impuesto a las Transacciones, no generan, en ningún caso, generan derecho a devolución.

II. Impuestos sobre la Propiedad

- A. Impuesto a las Sucesiones y a las Transmisiones Gratuitas de Bienes
- B. Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI) y Vehículos Automotores (IPVA)

A. Impuesto a las Sucesiones y a las Transmisiones Gratuitas de Bienes

(Ley 843, arts. 99-105 y sus modificaciones - LISTGB; Reglamento: DS 21789, de 7-12-87 y sus modificaciones - RLISTGB)

El denominado Impuesto a las Sucesiones y a las Transmisiones Gratuitas de Bienes - ISTGB, se aplica a los actos jurídicos derivados de las transferencias, a título gratuito, de bienes sujetos a registro tales como las herencias, legados, donaciones y otros (RLISTGB art.1).

Hecho imponible

(LISTGB art.99; RLISTGB art.2)

El hecho imponible del impuesto está constituido por las transferencias de dominio de los bienes indicados más adelante, en los siguientes casos (RLISTGB art.2):

- Transmisiones onerosas a los herederos forzosos y legales, en la fecha de la transmisión.
- Transmisiones onerosas en favor de los cónyuges de los herederos anteriores.
- Compras de bienes a nombre de descendientes menores de edad.
- Acciones y participaciones de capital derivadas de aportes en bienes registrables, entregadas a herederos del aportante, con motivo de la constitución o aumentos del capital de las sociedades.

En caso de bienes gananciales, sólo se encuentra sujeto a gravamen el acervo hereditario.

El hecho imponible solo alcanza a los bienes muebles, inmuebles, acciones, cuotas de capital y derechos sujetos a registro.

El hecho imponible se perfecciona (RLISTGB art.5):

- En las transmisiones (gratuitas) derivadas del fallecimiento del causante: a partir de la fecha de la declaración de herederos o de la declaración de validez del testamento.
- En las transmisiones (onerosas y gratuitas), por actos inter vivos: en la fecha de realización del hecho o acto jurídico.
- En las transmisiones de acciones y participaciones: en el acto de registro de la escritura de constitución o aumento de capital de sociedades.

Sujeto pasivo

(LISTGB art.100)

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas (físicas y jurídicas) beneficiarias del hecho o acto jurídico que genera la transmisión de dominio.

Base imponible

(RLISTGB art.6)

La base imponible de la herencia o donación se determina de la forma siguiente:

- bienes **inmuebles urbanos**: por el valor, a efectos tributarios, de los bienes inmuebles urbanos en el ejercicio fiscal precedente a la fecha de la transmisión, actualizado hasta el último día del mes anterior a la fecha de nacimiento del hecho imponible, en base a la variación de la Unidad de Fomento de Vivienda - UFV con relación al boliviano.
- bienes **inmuebles rurales**:
 - ♦ Para la **tierra**: por su valor a efectos tributarios en el ejercicio fiscal precedente a la fecha de transmisión, ajustado como arriba.
 - ♦ Para las **edificaciones rurales**: por el **80%** del valor correspondiente a las construcciones urbanas similares en el cálculo del impuesto sobre los bienes urbanos en el ejercicio fiscal precedente a la transmisión, ajustado como arriba.
- **Vehículos** automotores, **motonaves y aeronaves**: por su valor a efectos tributarios en el ejercicio precedente a la transmisión, ajustado como arriba.
- **acciones y participaciones** de capital: por la base del patrimonio neto, al cierre del ejercicio fiscal precedente a la transmisión, ajustada como arriba.
- **derechos** sujetos a registro: por el valor de mercado en la fecha de la sucesión o donación.
- cuentas por cobrar garantizadas con bienes sujetos a registro: por el valor consignado en las escrituras o documentos respectivos, una vez deducida la amortización acreditada fehacientemente.
- otros bienes registrables: por el valor de mercado o, en su ausencia, el valor de reposición, en la fecha de la sucesión o donación.

Tipo de gravamen

(RLISTGB art.7)

El impuesto se aplica a diferentes tipos, dependiendo de la relación del perceptor con el fallecido o donante, de la forma siguiente:

- ascendientes, descendientes y cónyuge: **1%**.
- hermanos y sus descendientes: **10%**.
- otros colaterales, legatarios y donatarios: **20%**.

Los tipos anteriores se aplican con independencia de los que resulten del Impuesto a las Transacciones.

Exenciones

(RLISTGB art.8)

Se aplica una exención a:

- Los legados y transmisiones gratuitas en favor del Estado y sus instituciones descentralizadas, así como a las Instituciones y Empresas Públicas.
- Los legados y transmisiones gratuitas en favor de determinadas entidades no lucrativas autorizadas.

Liquidación y pago del impuesto

(RLISTGB arts.9-11):

El impuesto se liquida y abona mediante declaración jurada en la que se detallan todos los bienes por los que se abona el tributo, de la siguiente forma.

- En caso de **sucesiones**: en un plazo de hasta **90** días desde la fecha de la declaración de herederos o validación del testamento, con actualización al momento del pago.
- En caso de **transmisiones inter vivos**: dentro de los **5** días posteriores al nacimiento del hecho imponible.

La presentación de declaraciones y abono del impuesto se efectúa en los bancos autorizados ubicados en la jurisdicción del causante. para los residentes en Bolivia y, en La Paz, en caso de no residentes.

En caso de inexistencia de bancos, la presentación y pago se efectúa en las oficinas de la Administración Tributaria.

B. Impuesto a las Grandes Fortunas

(Ley 1357, de 22-12-20 y sus modificaciones - LIGF; Reglamento: DS 4436, de 28-12-20 y sus modificaciones - RLIGF)

El denominado *Impuesto a las Grandes Fortunas – IGF*, es un impuesto perteneciente al dominio tributario nacional, que se aplica a partir del año **2020**.

Hecho imponible

(LIGF art.2; RLIGF art.2)

El impuesto se aplica sobre la fortuna de las personas físicas. Concretamente, el IGF recae sobre la propiedad o posesión, a **31** de diciembre de cada año, de los siguientes bienes y derechos (a modo enunciativo y no limitativo) (RLIGF art.2):

- Bienes inmuebles;
- Vehículos automóviles terrestres y de navegación aérea o acuática;
- Bienes afectos a actividades de profesiones liberales u oficios;
- Inversiones de capital y participaciones en sociedades;

- Depósitos en entidades financieras y acreencias de cualquier tipo;
- Dinero en efectivo en moneda nacional y extranjera;
- Ingresos por seguros;
- Joyas, obras de arte, antigüedades y artículos de colección;
- Derechos de propiedad intelectual e industrial;
- Resto de patrimonio.

El impuesto se devenga cuando la fortuna neta acumulada por los sujetos pasivos, a **31** de diciembre de cada año, es superior a **Bs30.000.000** o su equivalente en moneda extranjera (LIGF art.5).

Sujeto pasivo

(LIGF art.3)

Se consideran sujetos pasivos del impuesto, las personas físicas:

- **Residentes** en Bolivia (con independencia de su nacionalidad), con fortuna situada o colocada dentro y fuera de Bolivia;
- **No residentes** en Bolivia, por la fortuna situada o colocada en Bolivia.

En caso de contribuyentes menores de edad o incapaces, el impuesto se determina, declara y abona por el tutor o curador.

Por el contrario, se encuentran excluidas del impuesto, las empresas unipersonales, empresas públicas, sociedades comerciales, sociedades cooperativas, sociedades anónimas mixtas y toda otra persona jurídica (LIGF art.6).

Además, se consideran residentes en Bolivia, las personas físicas (bolivianas o extranjeras) que permanecen en Bolivia por más de **183** días (continua o discontinuamente), durante un periodo de **12** meses (LIGF art.4).

Por el contrario, no se consideran residentes (RLIGF art.4):

- Las personas que (independientemente de su nacionalidad) ingresan en Bolivia por turismo o por un periodo de tiempo que no exceda de **183** días continuos, hasta la fecha de perfeccionamiento del hecho imponible;
- Las personas que (independientemente de su nacionalidad), ingresan en Bolivia por **2** o más veces y su estancia total en Bolivia, no supera los **183** días, dentro de un periodo de **12** meses continuos, hasta el día del perfeccionamiento del hecho generador.

Tampoco se consideran residentes en Bolivia, las personas naturales extranjeras empleadas de organismos internacionales, así como las misiones diplomáticas o consulares de países o estados extranjeros.

Base imponible

(LIGF art.7; RLIGF art.6)

Está constituida por el valor total de los bienes (en propiedad o posesión) de los contribuyentes en la fecha de devengo del impuesto. En caso de **bienes gananciales**, se añade el **50%** del valor de la fortuna acumulada durante el matrimonio a la fortuna del contribuyente (RLIGF art.6).

En caso de **sucesiones indivisas**, el contribuyente determina su fortuna en base al valor correspondiente al porcentaje de su propiedad.

La base imponible no incluye el valor del menaje doméstico (bienes de uso personal, el mobiliario y aparatos domésticos utilizados en la vivienda familiar).

El valor anteriormente determinado se deduce por (RLIGF art.6):

- Los saldos pendientes de pago por préstamos de las entidades financieras bolivianas reguladas.
- Los saldos pendientes de pago por préstamos de entidades financieras reguladas fuera de Bolivia.

Tampoco forman parte de la fortuna de los sujetos pasivos:

- Los aportes y rendimientos generados en el Sistema Integral de Pensiones.
- El patrimonio registrado en el balance de las empresas unipersonales.

La fortuna (dentro y fuera de Bolivia) se valora de la forma siguiente (RLIGF art.7-I):

- **Inmuebles:** por la cuantía mayor correspondiente al valor de mercado, el de adquisición actualizado, o el correspondiente al pago del impuesto de bienes inmuebles del ejercicio anterior.
 - ◆ Los inmuebles localizados fuera de Bolivia se valoran por la cuantía mayor correspondiente al valor fiscal utilizado en la jurisdicción o el de mercado.
- Vehículos **automóviles** (terrestres, aéreos o acuáticos): por la cuantía mayor correspondiente a su valor de mercado o del establecido para el pago del impuesto que grava este tipo de bienes muebles en el ejercicio anterior.
 - ◆ Los anteriores vehículos situados fuera de Bolivia son valorados por la cuantía mayor correspondiente a los valores fiscales admitidos en el país en el que se encuentran los bienes o el valor de mercado.
- Bienes afectos a actividades de profesiones liberales u oficios: por la cuantía mayor correspondiente al valor de adquisición o el de mercado, en el caso de bienes muebles. Los inmuebles y vehículos automóviles se valoran de acuerdo con lo indicado en los dos epígrafes anteriores.
- **Inversiones** de capital y participaciones en sociedades:
 - ◆ En caso de bienes **cotizables**: por su cotización a la fecha de cierre del ejercicio o a la fecha más próxima cuando no se dispone de la anterior.
 - ◆ En caso de bienes **no cotizables**: por el valor registrado en los estados financieros de la sociedad emisora al cierre del ejercicio declarada a efectos del IUE.
- **Depósitos** en entidades financieras e incrementos de cualquier naturaleza: por el saldo registrado a la fecha de perfeccionamiento del hecho imponible del impuesto.
- Dinero en **efectivo** (en moneda nacional y extranjera): por el valor en la fecha de perfeccionamiento del hecho imponible.
- Ingresos por **seguros**: por el importe percibido, o por el valor de rescate, según sea el caso.
- Joyas, obras de arte, antigüedades y artículos de colección: en base al siguiente orden:
 - ◆ valor declarado para el seguro.
 - ◆ valor de adquisición actualizado cuando la compra no sea mayor a 5 años anteriores al devengo del impuesto.
 - ◆ valor de mercado a la fecha del perfeccionamiento del hecho generador del impuesto.
- **Derechos** de propiedad intelectual e industrial: por su valor de mercado o de adquisición, según sea el caso.

- Resto de patrimonio: en base al siguiente orden:
 - ♦ valor declarado para el seguro.
 - ♦ el precio de mercado o mediante tasación practicada por el contribuyente o una persona idónea en la materia.

En los contratos de fideicomiso, cuando el beneficiario es el mismo fideicomitente o a la extinción del fideicomiso los bienes se revierten al fideicomitente, éstos forman parte de la fortuna del sujeto pasivo y se valoran de acuerdo con lo establecido en el Parágrafo I del presente Artículo (RLIGF art.7-II).

Tipo de gravamen

(LIGF art.9)

El IGF se aplica en base a la escala de tipos progresivos siguiente:

Base imponible (Bs)	Tipo	Descuento (Bs)
De 30.000.001- a 40.000.000	1,4%	150.000
De 40.000.001- a 50.000.000	1,9%	350.000
De 50.000.001- en adelante	2,4%	600.000

Los contribuyentes pueden acreditar contra la cuota del IGF la cuantía del (LIGF art.10):

- Impuesto abonado sobre la propiedad de los bienes inmuebles y muebles sujetos a registro.
- Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas abonado en el periodo por el ejercicio independiente de profesiones liberales y oficios.

Liquidación y pago del impuesto

(LIGF art.11; RLIGF art.9)

El IGF se determina, declara y abona anualmente mediante declaración jurada.

Los contribuyentes residentes en Bolivia deben declarar y abonar el impuesto (en efectivo o mediante sistemas electrónicos), hasta el último día hábil de marzo siguiente al año de devengo del impuesto. Los contribuyentes no residentes disponen de un plazo hasta el último día hábil de abril para declarar y abonar el impuesto.

El IGF abonado en Bolivia se determina e ingresa en moneda boliviana. Por el contrario, el IGF abonado fuera de Bolivia se determina y abona en dólares estadounidenses, en la cuenta habilitada al efecto por la Administración Tributaria.

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

A. Impuesto al Valor Agregado IVA

(Ley 843, arts.1-18 y sus modificaciones - LIVA; Reglamento: DS 21530, de 27-02-87 y sus modificaciones - RLIVA)

Hecho imponible

(LIVA art.1)

El hecho imponible del IVA está constituido por:

- Las ventas de bienes muebles localizados en Bolivia, efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto;
- Las prestaciones de servicios y los contratos de obras de cualquier naturaleza, realizados en Bolivia; y
- Las importaciones definitivas.

Por el contrario, no se incluyen en el hecho imponible (LIVA art.2):

- los intereses generados por operaciones financieras, entendiéndose por tales las de créditos otorgados o depósitos recibidos por las entidades financieras.
- las operaciones de compraventa de acciones, debentures, títulos valores y títulos de crédito.
- las ventas o transferencias derivadas de las reorganizaciones de empresas o de aportes de capitales a las mismas.
- las operaciones de seguro y reaseguro (RLIVA art.1).

El hecho imponible se perfecciona y el impuesto se devenga (LIVA art.4):

- en el caso de **ventas** (al contado o a crédito): en el momento de entrega del bien o acto equivalente debidamente respaldado por la emisión de la factura, nota fiscal correspondiente.
- en el caso de contratos de **obras** o de prestación de **servicios** y de otras prestaciones, cualquiera fuera su naturaleza: en el momento en que finaliza la ejecución o prestación o el de percepción total o parcial del precio, lo que ocurra primero.
 - ◆ En el caso de **contratos de obras** de construcción: en el momento de entrega de la certificación o del pago parcial o total de los mismos.

En todos los casos, el responsable debe obligadamente emitir la factura, nota fiscal o documento equivalente.

- En la fecha de incorporación de los bienes inmuebles, en casos de contratos de obras y prestación de servicios, o en la de retiro de bienes muebles con destino a uso o consumo particular del único dueño socios de las sociedades de personas.
- En las **importaciones**: en el momento del despacho aduanero.
- En caso de **arrendamiento financiero**: en el momento de vencimiento de las cuotas y en el del pago final al formalizar la opción de compra.

Sujeto pasivo

(LIVA art.3; RLIVA art.3)

Se consideran sujetos pasivos del impuesto, a las personas físicas y jurídicas (públicas o privadas), que efectúan: (LIVA art.3):

- Ventas de bienes muebles con carácter habitual;
- Ventas de bienes muebles por cuenta de terceros;
- Importaciones definitivas a nombre propio;
- Obras o prestan servicios y prestaciones de cualquier naturaleza;
- Alquileres o arrendamientos de bienes muebles o inmuebles;
- Operaciones de arrendamiento financiero de bienes muebles.

Base imponible

La base imponible está constituida por el precio neto incluido en la factura, comprobante fiscal o documento equivalente, aplicado en la venta de los bienes muebles, contratos de obras o en la prestación de servicios, incluyendo la cuantía correspondiente del IVA, el cual no debe ser separado del precio. Los impuestos selectivos no se incluyen en la base imponible (LIVA art.5).

El precio neto está constituido por el precio total menos:

- las bonificaciones o descuentos habituales efectuados al comprador.
- el valor de los envases.

Forman parte del precio neto gravado, aunque se facturen o contraten por separado

- los servicios prestados juntamente con la operación gravada (transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, instalación, mantenimiento y servicios similares).
- los gastos financieros originados en pagos diferidos, incluyendo los incluidos en las cuotas de los arrendamientos financieros y en el pago final del saldo. A estos efectos, no se consideran gastos financieros los derivados de las cláusulas de ajuste por inflación de todo tipo (RLIVA art.5).

En caso de **permutas** o **autoconsumo** propio, la base imponible se determina por el precio de venta en plaza. Las permutas se consideran como dos actos de venta.

En las **importaciones**, la base imponible se determina en base al valor CIF de aduanas, más el importe de los derechos y cargas adicionales del despacho aduanero, sin incluir el Impuesto a los Consumos Específicos ni el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados, cuando estos correspondan por la naturaleza del bien (LIVA art.6; RLIVA art.6).

Los pagos por la compraventa de bienes y servicios que excedan de **Bs.50.000**, debe estar documentados mediante medios fehacientes de pago (D.S 27310 art.37).

Tipo de gravamen

(LIVA art.15)

Los tipos del IVA en Bolivia son los siguientes:

- tipo **general**: **13%**;
- tipo **preferencial** (exportación de bienes): **0%**.

Exenciones

(LIVA art.14)

Se aplica una exención a las siguientes operaciones:

- los bienes importados por los miembros del servicio diplomático y consular acreditado en Bolivia, en base a reciprocidad.
- las importaciones de buena fe realizadas por los viajeros que llegan a Bolivia, de acuerdo con lo establecido en el arancel aduanero.
- la cesión de bienes y activos sujetos a los procesos de titularización a cargo de las sociedades correspondientes (L 1834-98 art.86).
- las operaciones de administración e intermediación financiera, seguros, carteras de pensiones y valores, procedentes de la venta o cesión (L 2064-00 art.9 y 36).
- todas las operaciones con valores de oferta pública inscritos en el Registro del Mercado de Valores realizadas en Bolivia y que producen efectos en el territorio boliviano (L 2064-00 art.37).
- la importación de libros impresos, periódicos y revistas (L 366-13 art.8).
- las actividades de producción, presentación y difusión de eventos artísticos producidos por artistas bolivianos (L 2206 art.1).
 - ◆ La exención implica que no ha lugar a crédito por el IVA previamente soportado en las compras e importaciones.

Las siguientes entregas están sujetas al tipo **cero** (en este caso, el IVA soportado sí puede ser acreditado):

- la exportación de bienes.
- la venta de libros producidos en Bolivia e importados y de publicaciones oficiales impresas por instituciones estatales bolivianas (Ley 366-13 art.8 parágrafo II).

Determinación del impuesto

(LIVA art.7)

El débito fiscal se determina mediante la aplicación del tipo de gravamen a la base imponible. A la cuantía anterior se adiciona la cuantía resultante de aplicar el tipo de gravamen a las devoluciones efectuadas, descuentos, bonificaciones, etc., obtenidas por el sujeto pasivo en el periodo (LIVA art.7).

Los sujetos pasivos pueden deducir de la cuantía de impuesto determinada anteriormente (LIVA art.8):

- el IVA soportado en las compras, importaciones, contratos de obras o prestaciones de servicios gravadas y facturadas en el periodo.
- el IVA correspondiente a los descuentos, bonificaciones, devoluciones, etc., concedidos por el sujeto pasivo en el periodo de liquidación.

En caso de saldo positivo, el contribuyente debe ingresar dicha cuantía. En caso contrario, el contribuyente puede utilizar su saldo a favor actualizado (por la variación de las unidades de Fomento de Vivienda-UFV en el mes) para compensar sus pagos por IVA correspondientes a periodos fiscales posteriores (LIVA art.9).

Se aplica un **régimen simplificado** de IVA que se analiza más adelante.

Liquidación y pago del impuesto

(LIVA art.10 y 11)

El impuesto se liquida y abona mediante declaración jurada mensual.

Las exportaciones están liberadas del débito fiscal y los exportadores puede computar contra el impuesto debido por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en Bolivia con destino a sus operaciones de exportación, que a este único efecto son consideradas como sujetas al gravamen.

En caso de saldo a favor, el contribuyente puede solicitar su devolución, que se efectúa mediante certificados de devolución de impuestos. En ningún caso, las cuantías de los créditos fiscales computables contra operaciones de exportación y operaciones del mercado interno pueden superar la cuantía total del crédito computable contra operaciones gravadas (exportaciones y mercado interno) (RLIVA art.11).

IV. Impuestos Selectivos

- A. Impuesto a los Consumos Específicos (ICE)
- B. Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD)
- C. Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior
- D. Impuesto a la Participación en Juegos

A.

Impuesto a los Consumos Específicos (ICE)

(Ley 843, arts. 79-87 y sus modificaciones - LICE; Reglamento: DS 24053, de 29-06-95 y sus modificaciones - RLICE)

Hecho imponible

(LICE art.79)

El hecho imponible del denominado *Impuesto a los Consumos Específicos (ICE)*, está constituido por las ventas internas y las importaciones definitivas de bienes o mercancías para el consumo final incluidas en las tablas que se muestran más adelante (RLICE art.1).

El hecho imponible se perfecciona y el impuesto se devenga (LICE art.82):

- En el caso de **ventas**: en la fecha de emisión de la nota fiscal, o de la entrega de los bienes, lo que ocurra primero.
- En el momento de salida de fábrica o depósito fiscal de los bienes.
- En los **retiros** de bienes: en la fecha en la que se retiran los bienes muebles gravados destinados a uso o consumo particular.
- En las **importaciones**: en el momento de salida de aduana de los bienes.

Sujeto pasivo

(LICE art.81)

Se consideran sujetos pasivos del impuesto a:

- Los fabricantes y las personas (físicas o jurídicas) vinculadas a los anteriores.
- Las personas (físicas o jurídicas) que realizan importaciones definitivas por cuenta propia.
- Las personas (físicas y jurídicas) comercializadoras o distribuidoras al por mayor de productos gravados con márgenes de utilidad superiores al **20%** sobre el precio de adquisición en la etapa anterior o cuando se presume que existe vinculación económica (RLICE art.2)
- Las personas (físicas y jurídicas) importadoras de productos gravados comercializados en el mercado interno (RLICE art.2).

Los sujetos pasivos mencionados en los dos últimos epígrafes pueden computar como pago a cuenta (en el periodo correspondiente), el impuesto soportado en la importación o el abonado en la etapa anterior de comercialización.

Base imponible

(LICE art.84)

La base imponible está constituida:

En los productos gravados por el **sistema ad valorem**:

- En caso de bienes de **producción local**: por el precio neto de la venta consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente.
- En el caso de bienes **importados**: por el valor CIF Aduana, más el importe de los derechos e impuestos aduaneros y demás gastos.

El Impuesto al Valor Agregado y este impuesto no forman parte de la base de cálculo.

En el caso de productos gravados mediante el **sistema específico**:

- En las **ventas** en el mercado interno: por los volúmenes vendidos, expresados en las unidades de medida establecidas para cada producto en el anexo del Artículo **79**.
- En las **importaciones** definitivas: por los volúmenes importados, expresados en las unidades de medida establecidas para cada producto en el anexo del Artículo **79**, según la documentación oficial aduanera.

Tipo de gravamen

(LICE art.85)

Los bienes alcanzados por el ICE están sujetos a los tipos específicos y porcentuales (ad valorem) indicados en el Anexo al Artículo 79.

El impuesto se determina aplicando los tipos a la base imponible correspondiente. En los productos sujetos a ambos tipos, el impuesto se determina por separado, totalizándose en un solo importe.

Anexo Artículo 79

Productos gravados con alícuotas específicas o porcentuales (LICE art.79-I).

- Productos gravados con tipos específicos por unidad y porcentuales sobre su base imponible:

Tabla 1

Producto	Alicuota del ICE	
	Tipo específico Bs/unidad	Tipo ad valorem (%)
Cigarrillos rubios	146,55 por 1.000 unidades	
Cigarrillos negros	78,02 por 1.000 unidades	
Cigarros (puros) (incluso despuntados) y cigarrillos (puritos) que contengan tabaco	146,55 por 1.000 unidades	
Los demás tabacos y sucedáneos del tabaco, elaborado; tabaco «homogenizado» o «reconstituido»; extractos y jugos de tabaco		50

- Vehículos **automóviles** gravados con tipos porcentuales sobre su base imponible:

Tabla 2

Categoría	Combustible utilizado	Rango del ICE (%)
1	Diesel	15 a 80
2	Gasolina	0 a 40
3	Gas Natural Vehicular (GNV)	0 a 40
4	Otros	0 a 40

La importación de vehículos automóviles (nuevos o usados) fabricados originalmente para utilizar **GNV** como combustible, se gravan mediante un tipo porcentual del ICE del **0%**.

Las importaciones de vehículos automóviles destinados al **transporte** de más de **18** personas (incluido el conductor), y los de mercancías de alta capacidad en volumen y tonelaje (que constituyen bienes de capital), así como los vehículos para **servicios de salud**, están exentas del pago del ICE; a excepción de los que utilizan diésel, que tributan de acuerdo con la escala de la Tabla 2.

La base imponible del impuesto se define como el Valor CIF + Gravamen Arancelario efectivamente pagado + otros gastos necesarios para efectuar el despacho aduanero.

La importación de vehículos automóviles para usos especiales, nuevos o usados, efectuada por las entidades públicas, está exenta del pago del ICE.

Productos gravados con tipos específicos y porcentuales (LICE art.79-II):

Producto	Tipo específico (Bs por litro)	Tipo ad valorem (%)
Bebidas no alcohólicas en envases herméticamente cerrados (excepto aguas naturales y jugos de fruta de la partida arancelaria 20.09)	0,47	0
Chicha de maíz	0,93	0
Alcoholes	1,78	0
Cerveza con 0.5 % o más grados volumétricos de alcohol	3,93	1
Bebidas energizantes, incluidas las gaseadas	5,25	0
Vinos	3,61	0
Singanis	3,61	5
Bebidas fermentadas y vinos espumosos (excepto chicha de maíz)	3,61	5
Licores y cremas en general	3,61	5
Ron y Vodka	2,36	10
Otros aguardientes	3,61	10
Whisky	15,07	10

Exenciones

Se aplica una exención del impuesto a (LICE art.80):

- Las importaciones de bienes por las misiones diplomáticas y organismos internacionales (incluidos sus agentes), así como los pasajeros sujetos a franquicias aduaneras.
- Los bienes incluidos en las tablas anteriores destinados a la exportación.

Liquidación y pago del impuesto

(LICE art.86; RLICE art.7)

Los fabricantes y sus personas (físicas o jurídicas) vinculadas deben declarar y abonar el impuesto mensualmente, de acuerdo con los plazos indicados en el (RLICE art.7).

Por su parte, los importadores deben efectuar la liquidación y pago del impuesto correspondiente en el momento del despacho aduanero.

La presentación de declaraciones y el pago del impuesto se efectúa en las oficinas de la red bancaria autorizada por la Administración Tributaria o en los lugares señalados por esta.

El pago del impuesto resultante de la aplicación de los tipos porcentuales a las bebidas alcohólicas debe efectuarse en efectivo.

Por su parte, los exportadores tienen derecho al reembolso del impuesto soportado en sus adquisiciones (LICE art.80).

B. Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD)

(Ley 843, arts. 108-114 y sus modificaciones - LIEHD; Reglamento: DS 24055, de 29-06-95 y sus modificaciones - RLIEHD)

Hecho imponible

(LIEHD art.109)

El denominado *Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD)*, grava la comercialización de hidrocarburos y sus derivados en Bolivia, con independencia de si se trata de productos producidos en Bolivia o importados.

El hecho imponible se perfecciona (LIEHD art.111):

- En la primera etapa de **comercialización** de los productos gravados, o a la salida de refinería, en el caso de hidrocarburos refinados.
- En las **importaciones**: en el momento de salida de los productos de la aduana o de los ductos de transporte.

Sujeto pasivo

(LIEHD art.110; RLIEHD art.2)

Son sujetos pasivos de este impuesto las personas (físicas y jurídicas) comercializadoras e importadoras de productos gravados en Bolivia.

Base imponible

(RLIEHD art.3)

La base imponible del impuesto está constituida por la cuantía de litros (o unidades equivalentes) comercializados en Bolivia, o los indicados en la declaración aduanera correspondiente a los productos importados.

Tipo de gravamen

Los tipos aplicables en 2021 son los siguientes (RLIEHD art.4):

Producto	Litro (Bs)
Gasolina Especial	0,87
Gasolina Premium	1,25
Gasolina de Aviación	1,36
Gasolina Natural	0,87
Gasolina Blanca	0,87

Producto	Litro (Bs)
Diesel Oil Importado	0,22
Diésel Oil Nacional	0,83
Diésel Oil de Gas Natural	0,20
Jet Fuel Internacional	0,56
Jet Fuel Nacional	0,33
Fuel Oil	0,41
Aceite Automotriz e Industrial	1,40
Grasas Lubricantes	1,40
Gas Natural Comprimido – m3	0,20

Los tipos específicos anteriores no admiten deducciones de ningún tipo y el pago del impuesto, en cada una de las opciones, se considera único y definitivo, debiendo ser consignado de forma separada en las facturas o notas fiscales emitidas, o en la Declaración Única de Importación por los sujetos pasivos (DUI) (RLIEDH art.3).

Liquidación y pago del impuesto

(RLIEHD art.6)

Los sujetos pasivos están obligados a liquidar mensualmente el impuesto mediante declaración jurada y a efectuar su abono en las oficinas bancarias autorizadas por la Administración Tributaria. El plazo de declaración y pago se establece en función del último dígito del número del NIT del contribuyente.

C. Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior

(Ley 843, art.106 y sus modificaciones - LISAE; Reglamento: DS 22556, de 26-07-90 y sus modificaciones - RLISAE)

El denominado *Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior (ISAE)*, por vía aérea, se aplica a las personas físicas residentes en Bolivia.

Hecho imponible

(RLISAE art.5)

El hecho imponible del impuesto se produce en el momento de embarque del pasajero en la aeronave en el aeropuerto.

Sujeto pasivo

(RLISAE art.2)

Son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas residentes en Bolivia (nacionales o extranjeros), que se ausentan temporal o definitivamente del territorio boliviano, por cualquier motivo.

El impuesto debe abonarse, aunque los billetes o pasajes sean adquiridos en el exterior del país, siempre que los pasajeros originen su viaje en territorio nacional.

Tipo de gravamen

La cuantía del impuesto en 2021 es de **Bs360**. El impuesto está incluido en el precio, aunque por separado, del billete electrónico y está identificado por un código único que se aplica a los servicios de transporte aéreo de pasajeros originados en Bolivia.

Exenciones

(RLISAE art.2)

Se aplica una exención a:

- Los titulares de pasaportes diplomáticos o consulares.
- Los tripulantes de vuelos comerciales al exterior debidamente autorizados.
- Las delegaciones deportivas bolivianas en representación oficial.

Liquidación y pago del impuesto

Las líneas aéreas, como agentes de percepción del ISAE, están encargadas de ingresar mensualmente al Fisco el impuesto percibido, de acuerdo con las normas de la Administración Tributaria (RLISAE art.3).

La Dirección General de la Renta Interna es la encargada de la aplicación, recaudación y fiscalización de este impuesto (RLISAE art.6).

E. Impuesto a la Participación en Juegos - IPJ

(Ley 060, de 25-11-10 y sus modificaciones - arts.42-49 - LIPJ; Reglamento: DS 0782, de 2-2-11 y sus modificaciones - RLIPJ)

Hecho imponible

(LIPJ art.42)

El denominado **Impuesto a la Participación en Juegos (IPJ)**, grava la participación en juegos de azar y sorteos en Bolivia.

El hecho imponible del IPJ surge en el momento de la adquisición de rifas, talonarios, formularios, bingos, fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro instrumento o medio que facilita al jugador el acceso al juego (LIPJ art.44).

Sujeto pasivo

(LIPJ art.43; RLIPJ art.11)

Son sujetos pasivos del IPJ, las personas físicas participantes en los juegos de azar y sorteos organizados por operadores sujetos al impuesto.

Los operadores de juegos de azar y sorteos actúan como agentes de percepción del tributo.

Por el contrario, no se consideran sujetos pasivos, las personas que participan en promociones empresariales, rifas benéficas; juegos de recreo de carácter social, tradicional o familiar sin fines lucrativos y en ferias o eventos públicos temporales (RLIPJ art.11).

Base imponible

(LIPJ art.45; RLIPJ art.13)

La base imponible del impuesto está constituida por el precio de venta, una vez deducido el IVA.

En caso de juegos de azar y sorteos efectuados mediante mensajes de texto, multimedia, llamadas u otros medios no físicos, la base imponible se determina por el total de los ingresos obtenidos, una vez deducido el importe del servicio prestado por el operador de telecomunicaciones y el IVA (RLIPJ art.13).

Tipo de gravamen

(LIPJ art.46)

El tipo de gravamen aplicable es del **15%**.

Liquidación y pago del impuesto

(RLIPJ art.17)

Los operadores de los juegos de azar y sorteos deben declarar y abonar mensualmente el impuesto percibido en el periodo fiscal. El plazo para la presentación de la declaración jurada y el ingreso vence en las fechas establecidas por el Decreto Supremo N° 25619.

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

A. Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)

(Ley 3446, de 21-07-2006 y sus modificaciones - LITF; Reglamento: DS 28815, de 26-07-2006 y sus modificaciones - RLITF)

Hecho imponible

El denominado *Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)*, grava las operaciones realizadas en moneda extranjera y boliviana con mantenimiento de valor frente a cualquier moneda extranjera, de acuerdo con el siguiente detalle (LITF art.2):

- a) los créditos y débitos en cuentas corrientes y cajas de ahorro, abiertas en entidades financieras reguladas;
- b) los pagos o transferencias de fondos a entidades reguladas, no efectuadas a través de las cuentas anteriores, cualquiera sea su denominación y los mecanismos utilizados para su realización, incluso a través de movimientos de efectivo;
- c) la adquisición de cheques e instrumentos financieros en las entidades reguladas, sin utilizar las cuentas anteriores;
- d) las entregas (a mandantes o comitentes) del dinero cobrado o recaudado en su nombre realizadas por las entidades reguladas, así como los pagos o transferencias a terceros, sin utilizar las cuentas anteriores, cualquiera sea su denominación y los mecanismos utilizados para su realización, incluso a través de movimientos de efectivo;
- e) las transferencias o envíos de dinero (dentro y fuera de Bolivia), efectuadas a través de las entidades reguladas, sin utilizar las cuentas anteriores, o a través de entidades prestadoras de servicios de transferencia de fondos, legalmente establecidas en Bolivia;
- f) las entregas o recepción de fondos (propios o de terceros) que conforman un sistema de pagos (dentro y fuera de Bolivia), sin intervención de las entidades citadas en el epígrafe anterior, incluso cuando se utilizan cuentas abiertas en entidades financieras fuera de Bolivia;
- g) Los depósitos a plazo fijo; y
- h) las participaciones en fondos de inversión.

El hecho imponible se perfecciona y el impuesto se devenga en el momento (LITF art.3):

- de la acreditación o débito en las cuentas indicadas en el inciso a) de arriba;
- de realizarse el pago o la transferencia a que se refiere el inciso b) de arriba;
- de realizarse el pago por los instrumentos a que se refiere el inciso c) de arriba;
- de la entrega de dinero o del pago o transferencia a que se refiere el inciso d) de arriba;

- de instruirse la transferencia o envío de dinero a que se refiere el inciso e) de arriba;
- de la entrega o recepción de fondos a que se refiere el inciso f) de arriba;
- de la redención y pago del Depósito a Plazo Fijo; a que se refiere el inciso g) de arriba, y;
- del rescate de las cuotas de participación en Fondos de Inversión y/o sus rendimientos a que se refiere el inciso h) de arriba.

Sujeto pasivo

(LITF art.4)

Son sujetos pasivos del ITF, las personas físicas o jurídicas:

- titulares o propietarias de cuentas corrientes y cajas de ahorro (a título individual, mancomunado o solidario);
- que realizan pagos o transferencias de fondos;
- que adquieren cheques (de gerencia, de viajero) u otros instrumentos financieros similares;
- beneficiarias de la recaudación o cobranza u ordenantes de pagos o transferencias;
- que instruyen las transferencias o envíos de dinero y las que operan en el sistema de pagos, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los ordenantes o perceptores de los fondos, por las operaciones realizadas con el operador;
- que redimen o cobran depósitos a plazo fijo y las que rescaten cuotas de participación y/o sus rendimientos en fondos de inversión.

Base imponible

(LITF art.5; RLITF art.4)

La base imponible del ITF está configurada por la cuantía bruta de las operaciones gravadas por el impuesto.

Tipo de gravamen

(LITF art.6)

En **2021**, el tipo impositivo aplicado es del **0,30%**.

A efectos del impuesto, la conversión a moneda boliviana se efectúa al tipo de cambio de compra de la moneda extranjera publicado por el Banco Central de Bolivia en la fecha de realización del hecho imponible del impuesto, o en su defecto, el último publicado (RLITF art.4).

El ITF no resulta acreditable contra ningún otro impuesto (LITF art.8).

Exenciones

(LITF art.9)

Se aplica una exención a:

- Las acreditaciones y débitos en cuentas bancarias de los poderes públicos, excepto las de empresas públicas;
- las operaciones bancarias de las misiones diplomáticas y consulares acreditadas en Bolivia y de sus agentes, a condición de reciprocidad;

- Los depósitos y retiros en cajas de ahorro (en moneda extranjera y en moneda nacional con mantenimiento de valor respecto a cualquier moneda extranjera), de personas físicas, con saldos menores o iguales a **US\$. 2.000** o su equivalente;
- Las transferencias directas de las cuentas de clientes:
 - ◆ en cuentas de impuestos,
 - ◆ cuentas de aportes y primas a la seguridad social de corto y largo plazo y vivienda,
 - ◆ los débitos de gastos de mantenimiento de cuentas; las redenciones y pagos de depósitos a plazo fijo; los rescates de participaciones de fondos de inversión y los débitos en cuentas utilizadas para el pago de prestaciones de jubilación, invalidez, sobrevivencia, gastos funerarios y beneficios derivados del Fondo de Capitalización Colectiva;
- Las acreditaciones en cuentas de aportes y primas a la Seguridad Social de corto y largo plazo y viviendas y en cuentas pagadoras de prestaciones de jubilación, invalidez, sobrevivencia, gastos funerarios y beneficios derivados del Fondo de Capitalización Colectiva;
- Las acreditaciones o débitos por error o anulación de operaciones realizadas anteriormente;
- Las acreditaciones o débitos en cuenta, así como la redención y pago de depósitos a plazo fijo y sus intereses entre las entidades reguladas y con el Banco Central de Bolivia;
- Las acreditaciones o débitos realizadas por las empresas de cajeros automáticos, operadores de tarjetas de débito y crédito para realizar compensaciones por parte de las entidades financieras (nacionales o extranjeras), por los movimientos de fondos efectuados a través de dichas redes u operadoras, así como las transferencias con origen o destino en las mencionadas cuentas;
- Los créditos y débitos en cuentas de patrimonios autónomos, excepto los débitos cobrados por el fideicomitentes o beneficiarios y los créditos y débitos en cuentas de patrimonios autónomos administrados por las Administradoras de Fondos de Pensiones (AFP);
- Los créditos y débitos en cuentas de los agentes de bolsa utilizadas para estas operaciones y los efectuados en las cuentas de los inversionistas;
- Los débitos y créditos en las cuentas de los agentes de bolsa utilizadas en operaciones de compraventa y pagos de valores; los créditos y débitos en cuentas para la compensación y liquidación a través de Entidades de Depósito de Valores, así como la redención y pago de depósitos a plazo fijo a nombre de fondos de inversión administrados por Sociedades Administradoras de Fondos de Inversión (SAFIS);
- La redención y pago de depósitos a plazo fijo y/o sus intereses, colocados a un plazo superior a **360** días, siempre que no sean redimidos antes de su vencimiento;
- Los abonos por remesas provenientes del exterior;
- Los créditos y débitos en cuentas de las agencias de cooperación y entidades dependientes de gobiernos extranjeros declaradas exentas, salvo los gastos y comisiones; y
- Los rescates de participaciones y rendimientos en fondos de inversión (en moneda extranjera y nacional con mantenimiento de valor respecto a cualquier moneda extranjera), con saldos menores o iguales a **US \$ 2.000**.

Liquidación y pago del impuesto

Las entidades financieras reguladas, las Sociedades Administradoras de Fondos de Inversión (SAFIS) y demás entidades legalmente establecidas en Bolivia que prestan servicio de transferencia de fondos, así como las personas físicas o jurídicas operadoras de sistemas de pagos, actúan como agentes de retención o percepción del impuesto. Los importes retenidos o percibidos deben ser abonados al Tesoro (LITF art.7).

El Banco Central de Bolivia no se considera agente de retención o percepción del ITF, salvo por las cuentas mantenidas (en moneda extranjera o boliviana con mantenimiento de valor) por las empresas públicas en el Ente Emisor.

Las cuantías abonadas por los sujetos pasivos en aplicación de este impuesto, no son acreditables contra tributo alguno (LITF art.8).

La recaudación, fiscalización y cobro del ITF, está a cargo del Servicio de Impuestos Nacionales (LITF art.10).

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

A. Gravámenes Arancelarios

(Ley General de Aduanas, N° 1990 de 28.07.1999, y sus modificaciones)

Las importaciones en Bolivia se rigen por lo establecido en la política arancelaria definida por el nivel arancelario aplicado a las importaciones de bienes. La norma está en concordancia a las disposiciones de la normativa internacional, como son el Código de Valoración del Acuerdo General sobre Arancel Aduanero y Comercio (GATT), a la legislación nacional y a la nueva nomenclatura denominada “Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías” NANDINA, que es la nomenclatura oficial de los Países Miembros del Acuerdo de Cartagena, proceso subregional de integración (Comunidad Andina), así como la NALADISA que es aplicada en el marco de la ALADI.

Los derechos de aduana son calculados sobre el valor de transmisión de la mercancía valorado en base a la normativa aduanera boliviana, más los costes de transporte y seguro. El arancel aduanero se aplica a unos tipos del 0%, 5%, 10%, 15%, 20% y 35%. Los productos originarios de los Países Miembros de la Comunidad Andina, de los países miembros de la ALADI, con los que Bolivia tiene Acuerdos de Complementación Económica, disfrutan de preferencias arancelarias de hasta el 100%.

VII. Regímenes Simplificados

- A. Régimen Tributario Simplificado - RTS
- B. Régimen Agropecuario Unificado - RAU
- C. Sistema Tributario Integrado - STI

A. Régimen Tributario Simplificado - RTS

(DS 24484, de 29-01-97 y sus modificaciones)

El denominado *Régimen Tributario Simplificado – RST*, es un sistema que consolida la liquidación y pago del IVA, el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y el Impuesto a las Transacciones (DS RST art.1).

Hecho imponible

(DS RST art.2)

Está constituido por el ejercicio habitual de las actividades realizadas por artesanos, comerciantes minoristas y vivanderos.

Sujeto pasivo

(DS RST art.3)

Se consideran sujetos pasivos del RST a las personas físicas que realizan habitualmente las actividades anteriores y que, además, cumplen los requisitos siguientes:

Comerciantes Minoristas y Vivanderos:

- Un capital destinado a la actividad no superior a **Bs60.000**;
- Unas ventas anuales no superiores a **Bs184.000**;
- El precio unitario de las ventas y servicios prestados no debe ser superior a **Bs148**, para los Vivanderos y del **Bs 480** para los Comerciantes Minoristas.

Artesanos:

- Un capital destinado a la actividad no superior a **Bs60.000**;
- Unas ventas anuales no superiores a **Bs184.000**;
- El precio unitario de las ventas y servicios prestados no debe ser superior a **BS 640**.

Por el contrario, aun cumpliendo los requisitos anteriores, no pueden formar parte del RST los sujetos pasivos que (DS RST art.7):

- Comercializan aparatos electrónicos y electrodomésticos;
- Se encuentran inscritos en el Impuesto a los Consumos Específicos;
- Optan por registrarse en el Régimen General;
- Inscritos en el Sistema Tributario Integrado y los pertenecientes al Régimen Tributario Rural Unificado.
- Las comisionistas, al estar incluidos en el Impuesto sobre Utilidades de las Empresas.

Tipo de gravamen

(DS RTS art.16-17)

El impuesto anual se abona en base a las cuotas bimestrales establecidas para cada una de las seis categorías establecidas en la tabla siguiente:

CATEGORÍA	CAPITAL (Bs)		PAGO BIMESTRAL (Bs)
	Desde	Hasta	
1	12.001	15.000	47
2	15.001	18.700	90
3	18.701	23.500	147

CATEGORÍA	CAPITAL (Bs)		PAGO BIMESTRAL (Bs)
	Desde	Hasta	
4	23.501	29.500	158
5	29.501	37.000	200
6	37.001	60.000	350

Los contribuyentes con un capital comprendido entre **Bs 1** y **Bs 12.000** quedan excluidos del Régimen Tributario Simplificado, mientras que aquellos con capitales son superiores a **Bs 37.000**, o cuyas ventas anuales son superiores a **Bs 136.000** deben inscribirse en el Régimen General de Tributación (DS RTS art.18):

Liquidación y pago del impuesto

(DS RTS art.19)

El pago unificado de los impuestos alcanzados por el RTS correspondiente al año, se efectúa en **6** cuotas bimestrales iguales y consecutivas que vencen hasta el día **10** de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero, este último del año siguiente.

Los sujetos pasivos pertenecientes al RTS no están autorizados a emitir facturas o documentos equivalentes (DS RTS art.25). Por el contrario, estos contribuyentes están obligados a exigir a sus proveedores del Régimen General las correspondientes facturas o documentos equivalentes a su nombre, incluyendo su NIT y mantenerlos en su local de actividad con carácter permanente (DS RTS art.26).

B. Régimen Agropecuario Unificado – RAU

(DS 24463, de 27-12-97 y sus modificaciones)

El denominado **Régimen Agropecuario Unificado – RAU**, es un sistema que consolida la liquidación y pago anual del IVA, el Impuesto a las Transacciones, el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y Régimen Complementario al Valor Agregado por parte de los sujetos pasivos (DS RAU art.1).

Sujeto pasivo

(DS N° 24663-97 art.2-4)

Son sujetos pasivos del **RAU**, las personas físicas y sucesiones indivisas que realizan actividades agrícolas o pecuarias en terrenos cuya superficie está comprendida dentro de los límites indicados en la tabla siguiente. Son también sujetos pasivos todas las personas físicas y sucesiones indivisas propietarias de tierras, cuya extensión no sea superior a los límites máximos establecidos para pertenecer al régimen, incluso cuando dicha extensión está comprendida dentro de una Pequeña Propiedad.

Asimismo, forman parte del **RAU** las personas físicas, cooperativas o sucesiones indivisas dedicadas (parcial o totalmente) a actividades avícolas, apícolas, floricultura, cunicultura y piscicultura, así como a los productores agrupados en las denominadas Organizaciones de Pequeños Productores (OPP).

Se aplican diversas exclusiones a las Cooperativas y a determinados propietarios calificados como empresa, así como a los que prestan determinados servicios a terceros y los contribuyentes cuya propiedad rural supera los límites de superficie máxima establecidos para pertenecer al RAU, los cuales quedan sometidos al Régimen General de Tributación (DS RAU art. 6-9).

Los límites establecidos son:

Anexo I

Régimen Agropecuario Unificado Límites de superficie permitida (en hectáreas)		
Zonas y Subzonas	Desde más de	Hasta
Propiedad agrícola		
Zona Altiplano y Puna		
Subzona Norte		
• Ribereña Lago Titicaca	10	160
• Con influencia Lago Titicaca	10	160
• Sin influencia Lago Titicaca	20	300
Subzona Central		
• Con influencia Lago Poopó	15	240
• Sin influencia Lago Poopó	30	500
Subzona Sur		
• Sur y semidesértica	35	700
• Andina, altiplano y puna	35	700
Zona de Valles		
Subzona valles abiertos adyacentes a la ciudad de Cochabamba		
• Riegos	6	100
• Secano	12	200
• Vitícola	3	48
Subzona de otros valles abiertos		
• Riegos	6	120
• Secano	12	300
• Vitícola	3	48
Subzona de otros valles cerrados		
• En valles y serranías	-	160

Régimen Agropecuario Unificado Límites de superficie permitida (en hectáreas)		
Zonas y Subzonas	Desde más de	Hasta
• Otros valles cerrados		
• Riegos	4	60
• Secano	8	120
• Vitícola	3	48
Subzona cabecera de valle		
• Secano	20	400
Zona subtropical		
Subzona Yungas	10	300
Subzona Santa Cruz	50	1.000
Subzona Chaco	80	1.200
Zona tropical		
Subzona Beni, Pando y Prov. Iturralde (Dpto. La Paz)	50	1.000
Propiedad pecuaria		
Zona subtropical y tropical		
Subzona Jungas, Santa Cruz y Chaco	500	10.000
Subzona Beni, Pando y Prov. Iturralde (Dpto. La Paz)	500	10.000

Base imponible

(DS RAU art.13)

Está constituida por la superficie afecta a la actividad agrícola o pecuaria gravada por el RAU, expresada en hectáreas. La base imponible se determina de acuerdo con la misma superficie gravada por el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles.

Tipo de gravamen

(DS RAU art.15)

Los sujetos adscritos a este de régimen pagan anualmente una sola cuota en función a la superficie de la propiedad utilizada en la actividad agrícola pecuaria expresada en hectáreas. Es decir, se debe multiplicar la cantidad de hectáreas por la cuota fija establecida anualmente en función de la categoría a la que pertenezca.

La tabla siguiente del Anexo II muestra las cuotas fijas aplicables a partir de 1 de octubre de 2020:

Anexo II

Régimen Agropecuario Unificado Cuotas Fijas por Hectárea - Gestión 2019 (Bs)			
Zonas y Subzonas		Agrícola	Pecuaría
Zona Altiplano y Puna			
Subzona Norte	• Ribereña Lago Titicaca	39,96	2,46
	• Con influencia Lago Titicaca	36,11	2,46
	• Sin influencia Lago Titicaca	28,31	2,46
Subzona Central	• Con influencia Lago Poopó	29,90	2,56
	• Sin influencia Lago Poopó	23,22	1,32
Subzona Sur	• Sur y semidesértica	12,93	1,45
	• Andina, altiplano y puna	12,93	1,45
Zona de Valles			
Subzona valles abiertos adyacentes a la ciudad de Cochabamba	• Riego	111,54	5,03
	• Secano	37,09	1,28
	• Vitícola	126,29	0,00
Subzona de otros valles abiertos	• Riegos	111,54	5,03
	• Secano	37,09	1,28
	• Vitícola	126,29	0,00
Subzona de otros valles cerrados	• En valles y serranías	53,69	2,36
	• Otros valles cerrados		
	• Riego	116,16	4,76
	• Secano	53,69	2,36
	• Vitícola	126,29	0,00
Subzona cabecera de valle	• Secano	17,75	1,38
Zona subtropical			
Subzona Yungas		46,77	2,46
Subzona Santa Cruz		28,92	2,13
Subzona Chaco		3,00	1,11
Zona tropical			
Subzona Beni, Pando y Prov. Iturrealde (Dpto. La Paz)		26,53	2,13

Valores actualizados por la RND-102000000026

Liquidación y pago del impuesto

(DS RAU art.19)

Los sujetos pasivos pertenecientes al RAU están obligados presentar una declaración jurada anual por cada propiedad agrícola y pecuaria y a abonar una cuota anual en las entidades bancarias o de recaudación del municipio en que se localiza la propiedad.

C. Sistema Tributario Integrado - STI

(DS 23027, de 10-01-92 y sus modificaciones)

Sujeto pasivo

(D.S N° 23027 art.3)

Son sujetos pasivos del STI, las personas físicas propietarias de hasta 2 vehículos afectados al servicio de transporte público, urbano, interprovincial e interdepartamental de pasajeros y/o carga en un mismo distrito, legalmente autorizado y/o sindicalizado.

Por el contrario, se excluyen del STI, las empresas que prestan servicios públicos de transporte internacional o interdepartamental de pasajeros (flotas), así como las empresas de transporte urbano (radio taxis y otros similares), obligadas a tributar en el Régimen General.

El sistema incluye el IVA, el Impuesto a las Transacciones, el Impuesto a las Utilidades de la Empresa y el Régimen Complementario del Impuesto al Valor Agregado (D.S N° 23027 art.2).

Los sujetos inscritos en el STI deben abonar el impuesto trimestral en función de la categoría:

Servicio	Categoría	
	La Paz, Cochabamba, Santa Cruz	Otros departamentos ciudad el alto y provincias
Taxis, vagonetas y minibuses.	1	B
Transporte urbano de carga y material de construcción.	1	B
Micros y buses urbanos.	2	1
Transporte interprovincial de pasajeros y carga.	2	1

Con carácter adicional, pagan el impuesto trimestral de acuerdo con los ingresos presuntos trimestrales:

Categoría	Ingreso trimestral (Bs)	Impuesto trimestral (Bs)
B	1.000	100
1	1.500	150
2	2.750	275

Liquidación y pago del impuesto

(D.S N° 23027 art.9-11)

La declaración y pago en el STI se sujeta al siguiente procedimiento:

- La tributación del STI es trimestral, a partir del 1 de enero de cada año. La presentación y pago se efectúa hasta el día **22** del mes siguiente al trimestre vencido.
- Los contribuyentes del STI pueden compensar la cuantía de los impuestos fijados en la tabla anterior con el **10%** de todas sus facturas de compra, correspondientes al trimestre objeto del pago.
- En caso de saldos excedentes, los contribuyentes pueden acreditarlos en liquidaciones futuras, no pudiendo ser transferidos a terceros, y en caso de baja se consolidan a favor del fisco.
- Si las facturas resultan insuficientes para cubrir la cuantía del impuesto, éste debe ser abonado en efectivo.

La Administración tributaria tiene la potestad de actualizar anualmente las cuantías indicadas en la tabla de valores presuntos. Los sujetos pasivos del transporte incluidos en el STI no están autorizados a emitir facturas fiscales.

VIII. Otros

No se aplican estos impuestos en Bolivia.

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

I. Impuestos a la Propiedad

- A. Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI)
- B. Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA)
- C. Impuesto Municipal a las Transferencias de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores (IPVA)

A. Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI)

(IPBI – Ley 843, arts.52-57 y sus modificaciones; Reglamento: DS 24204, de 23-12-95 y sus modificaciones)

El artículo 52 de la ley 843, establece un impuesto municipal anual denominado *Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI)*, que grava la propiedad inmueble situada en Bolivia.

Sujeto pasivo

(LIPBI art.52)

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas jurídicas o físicas y las sucesiones indivisas propietarias de cualquier tipo de inmuebles, incluidas las tierras rurales. Los copropietarios de inmuebles colectivos de uso común o proindivisos son responsables del tributo por la parte proporcional correspondiente.

Base imponible

(LIPBI art.54)

Está constituida por el avalúo fiscal establecido en cada jurisdicción municipal en aplicación de las normas catastrales y técnico tributarias urbanas y rurales emitidas por el poder ejecutivo.

Estos avalúos están sujetos a fiscalización por los gobiernos municipales y el Servicio de Impuestos Nacionales.

Las autovaloraciones practicadas por los propietarios son consideradas como justiprecio a efectos de expropiación, en su caso.

Tipo de gravamen

(LIPBI art.57)

En 2021, el impuesto se aplica de acuerdo con la siguiente escala:

Cuantía de valuación (Bs)	Tipo (%)
1 – 532.456	0,35
532.457 – 1.064.909	0,50
1.064.910 – 1.597.363	1,00
Más de 1.597.364 -	1,50

Exenciones

(LIPBI art.53)

Se establecen diversas exenciones del impuesto a:

- Los inmuebles propiedad del Estado y de sus instituciones descentralizadas, así como los de las instituciones públicas y las tierras propiedad del Estado. La exención no alcanza a los inmuebles de las empresas públicas.
- Los inmuebles afectos a actividades no comerciales ni industriales, propiedad de instituciones no lucrativas autorizadas legalmente (religiosas, benéficas, sociales, educativas, científicas, etc.).
 - ◆ los inmuebles rurales no afectos a actividades comerciales o industriales propiedad de ciertas comunidades incluidas en la ley de Reforma Agraria.
- Los inmuebles propiedad de misiones diplomáticas y consulares extranjeras acreditadas en Bolivia.
- Las viviendas permanentes propiedad de los beneméritos de la Campaña del Chaco o sus viudas, hasta el año de su fallecimiento y hasta el tope del primer tramo contemplado en la escala establecida por el Artículo 58.
- Las personas de **60** o más años, propietarias de inmuebles de interés social o de tipo económico que le sirve de vivienda permanente, tendrán una rebaja del **20%** en el impuesto anual, hasta el límite del primer tramo contemplado en la escala establecida por el Artículo 57.

Liquidación y pago del impuesto

Los sujetos pasivos del IPBI deben presentar una declaración jurada anual (por cada uno de los inmuebles poseídos) en los bancos autorizados, o en el lugar señalado por el municipio correspondiente, en las fechas establecidas por la respectiva Resolución Suprema publicada para cada ejercicio fiscal anual (RLIBPI art.14).

En caso de inmuebles que abarcan más de una jurisdicción municipal, la declaración debe ser presentada en el municipio en el cual la superficie es mayor.

El impuesto se abona anualmente en las entidades recaudadoras, en una solo cuota o mediante pagos anticipados realizados antes de la fecha de vencimiento. Estas formas de pago proporcionan un descuento del 10% de la cuota del impuesto para los contribuyentes (RLIBPI art.16).

Por otra parte, el artículo 58 de esta misma ley establece un impuesto municipal anual denominado *Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA)*, que grava la propiedad o posesión de vehículos automóviles de cualquier clase o categoría en Bolivia.

B. Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA)

IPVA – Ley 843, arts.58-70 y sus modificaciones; Reglamento: DS 24054, de 29-06-95 y sus modificaciones)

Hecho imponible

(RLIPVA art.2)

El hecho imponible del impuesto está constituido por la propiedad o posesión de vehículos a **31** de diciembre de cada año.

Sujeto pasivo

(LIPVA art.58)

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas jurídicas o físicas y las sucesiones indivisas, propietarias de cualquier vehículo automóvil.

Base imponible

(LIPVA art.60)

Viene dada por los valores aduaneros de los vehículos automóviles establecidos anualmente por el gobierno para los modelos correspondientes al último año y anteriores. Sobre estos valores, se admite una depreciación anual del **20%** sobre los saldos hasta alcanzar un valor residual mínimo del **10,7%** del valor de origen, que se mantiene fijo hasta que el vehículo sea dado de baja de circulación.

Tipo de gravamen

(LIPVA art.61)

En **2021**, el impuesto se aplica de acuerdo con la siguiente escala de tipos progresivos:

Cuantía de valuación (Bs)	Cuota Fija (Bs)	Tipo (%)
1 – 81.708	-	1,5
81.709 – 245.122	1.633	2,0
245.123 – 490.246	5.719	3,0

Cuantía de valuación (Bs)	Cuota Fija (Bs)	Tipo (%)
490.247 – 980.492	14.298	4,0
Más de 980.493	36.357	5,0

Fuente: RS 27392 de 4 de enero de 2021

En los casos de servicios de transporte público (de pasajeros y carga urbana y de larga distancia), debidamente autorizados, el impuesto se determina aplicando el **50%** de los tipos anteriores.

Exenciones

(LIPVA art.59)

Se aplican diversas exenciones a:

- Los vehículos automotores del Estado, sus instituciones descentralizadas y las Instituciones Públicas. La exención no alcanza a los vehículos automóviles de las empresas públicas.
- Los vehículos automotores de las misiones diplomáticas y consulares extranjeras y de sus miembros acreditados en Bolivia, a condición de reciprocidad. La exención también se aplica a los vehículos de los empleados de organismos internacionales, gobiernos extranjeros e instituciones oficiales extranjeras, por el desempeño de su cargo.

Liquidación y pago del impuesto

(RLIPVA arts. 11-13)

Los sujetos pasivos del impuesto deben presentar una declaración anual por cada uno de los vehículos poseídos, en base a los formularios aprobados por la Administración Tributaria. El impuesto se abona en una única cuota, o mediante pagos anticipados, que se benefician de un descuento del **10%**, en las entidades financieras recaudadoras autorizadas.

C. Impuesto Municipal a las Transferencias de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores

(Ley 843, arts107 y sus modificaciones; Reglamento DS 24054, de 29-06-95 y sus modificaciones)

Hecho imponible

(DS N° 24054-95 art.2)

El denominado *Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores*, grava las transmisiones eventuales de inmuebles y vehículos automóviles efectuadas en las jurisdicciones de los municipios.

El impuesto se aplica sobre las **segundas y sucesivas transmisiones** onerosas (entregas, ventas, permutas, etc.) de los siguientes bienes:

- Inmuebles ya inscritos en los registros de derechos reales, incluyendo las construcciones remodeladas.
- Automóviles, con excepción de las primeras ventas.

Por el contrario, el impuesto no se aplica a las **primeras ventas** de inmuebles y automóviles, ya que estas se encuentran sujetas al Impuesto sobre Transacciones, incluido en el dominio tributario nacional.

Tampoco se aplica el impuesto a las transferencias a título gratuito (por motivos de herencia o usucapión) de este tipo de bienes, ya que estas forman parte del dominio tributario nacional.

El hecho imponible del impuesto se perfecciona en la fecha de celebración de la transferencia. En el caso de operaciones de arrendamiento financiero, el hecho imponible surge en la fecha del pago final del precio, cuando el arrendatario ejerce la opción de compra (DS N° 24054-95 art.3).

Sujeto pasivo

(DS N° 24054-95 art.5)

Se consideran sujetos pasivos del impuesto a las personas físicas y jurídicas a cuyo nombre se encuentran registrados los bienes sujetos a transmisión.

Base imponible

(DS N° 24054-95 art.6)

Está compuesta por la cuantía mayor correspondiente al:

- Precio efectivamente abonado (en dinero o en especie) por el bien objeto de transmisión.
- Valor determinado para el pago del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automóviles correspondiente al último periodo vencido.

En casos de arrendamiento financiero, la base imponible se determina sobre la cuantía del precio abonado en la opción de compra por el arrendatario.

Tipo de gravamen

(DS N° 24054-95 art.7)

En **2021**, el tipo impositivo aplicado es el **3%**.

Liquidación y pago del impuesto

(DS N° 24054-95 art.8)

El impuesto se liquida mediante declaración jurada y debe abonarse dentro de los **10** días hábiles posteriores a la realización del hecho imponible, en las entidades financieras autorizadas por el municipio o en el lugar expresamente señalado por este.

El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas no es deducible contra los pagos por este impuesto.

Sección 3

Contribuciones Sociales

A. Contribuciones al Sistema Integral de Pensiones

(Ley 65, de 10-12-90, de Pensiones y sus modificaciones)

Los empleadores y trabajadores están obligados a efectuar contribuciones mensuales al sistema de seguridad social. Las contribuciones se determinan en base a las retribuciones de los empleados (es decir, el salario diario, incrementado en cualquier pago adicional en efectivo o en especie).

La base máxima sobre la que se calculan las contribuciones es de **60 salarios mínimos (Bs127.320 en 2021)**.

El Fondo Nacional de Salud (*Caja Nacional de Salud, CNS*), administra el sistema de seguridad social en Bolivia. A partir del 2011, las contribuciones realizadas al fondo de jubilación están gestionadas por una entidad pública de nueva creación denominada *Gestora Pública de la Seguridad Social (GPS)*.

Los tipos de cotización son los siguientes:

Contribuciones	Empleadores (%)	Empleados (%)
Seguro de salud pública (<i>Caja Nacional de Salud - CNS</i>)	10,00	-
Fondo público de pensiones de jubilación (<i>GPS</i>) y Plan de capitalización individual (art.88)	-	10,00
Seguro público de incapacidad y fallecimiento (riesgo ordinario)	-	1,71
Seguro público de accidentes de trabajo (riesgo profesional)	1,71	-
Comisión de la Gestora Pública de la Seguridad Social (<i>GPS</i>)	-	0,5
Aporte Solidario del empleador/empleado	3,00	0,5
Fondo de vivienda nacional (<i>FONVI</i>)	2	
Fondo de formación y educación profesional (<i>INFOCAL</i>)	1	
Contribución de Solidaridad Nacional (salarios > Bs 13.000)	-	1,5 o 10%

Los trabajadores con salarios superiores a **60** veces el salario mínimo mensual deben contribuir el **10%** de la cuantía en exceso sobre una base mensual.

Esta contribución no permite aumentar la cuenta individual del empleado, sino que se añade a la denominada *cuenta provisional básica*, que es una especie de *fondo común*, utilizado para nivelar (incrementar) las pensiones de los jubilados que no han sido capaces de llegar a la “*pensión mínima*”, equivalente a un salario mínimo nacional.

Las contribuciones se calculan sobre la renta del trabajador.

Los empleadores están también obligados a contribuir con una cuantía igual al **2%** de las retribuciones diarias del trabajador al denominado *Fondo Nacional de Vivienda (FONVI)*, destinado a financiar la construcción de viviendas populares. Los fondos se depositan en las cuentas individuales de cada trabajador.

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



Brasil

Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central

**Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos
Subnacionales**

Sección 3. Contribuciones Sociales

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	161
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	161
A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas.....	161
B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas.....	179
C. Contribución Social sobre la Ganancia Neta de las Personas Jurídicas.....	192
II. Impuestos sobre la Propiedad	193
A. Impuesto Territorial Rural	193
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	196
A. Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social y Contribución a los Programas de Integración Social y de Formación del Patrimonio del Servidor Público.....	196
IV. Impuestos Selectivos	201
A. Impuesto sobre Productos Industrializados.....	201
B. Contribución de Intervención en el Dominio Económico sobre los Combustibles.....	206
C. Contribución de Intervención en el Dominio Económico incidente sobre las Remesas al Exterior	208
V. Impuestos sobre Transacciones Financieras	209
A. Impuesto sobre Operaciones de Crédito, Cambio y Seguro, o relativas a Valores.....	209
VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior	220
A. Impuesto sobre la Importación	220
B. Impuestos sobre la Exportación	221
VII. Regímenes Simplificados.....	222
A. Régimen Especial Unificado de Recaudación de Impuestos y Contribuciones para las Micro Empresas y las Empresas de Pequeño Porte.....	222
B. Régimen para el Microemprendedor Individual	224

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales	225
I. Impuestos Generales sobre el Consumo	225
A. Impuesto sobre Circulación de Mercaderías y sobre Servicios de Transporte Interestatal e Intermunicipal y de Comunicación	225
II. Impuestos sobre la Propiedad	230
A. Impuesto de Transmisión Causa Mortis y Donaciones	230
B. Impuesto sobre Propiedad de Vehículos Automotores.....	233
I. Impuestos Generales sobre el Consumo	235
A. Impuesto sobre Servicios de Cualquier Naturaleza.....	235
II. Impuestos sobre la Propiedad	238
A. Impuesto de Transmisión Inter-vivos	238
B. Impuesto Predial y Territorial Urbano	240

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales	242
A. Contribución para el Seguro Social y sobre el Trabajo por Cuenta Propia.....	242

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas
- B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas
- C. Contribución Social sobre la Ganancia Neta de las Personas Jurídicas

A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas

(L No 4.506-64 y sus modificaciones; D No 9.580-18 -RIR18-; IN RFB: No 1700-17)

El marco legal del sistema tributario brasileño está establecido en la Constitución Federal y en el Código Tributario Nacional. La Constitución atribuye poderes tributarios al Gobierno Federal y a los Estados y Municipios.

Los contribuyentes societarios están sujetos al Impuesto sobre la Renta de Sociedades (IRPJ) y a la Contribución Social sobre los Beneficios Netos (en adelante, CSLL), considerados ambos como un impuesto sobre la renta de sociedades. Aunque la CSLL es una contribución social, desde una perspectiva formal, su base imponible y los principios de su aplicación son casi idénticos a los del Impuesto de Sociedades. En este sentido, la renta sujeta al impuesto también se encuentra sujeta a la CSLL. Por esta razón, en la práctica, el tipo aplicable de la CSLL se considera un tipo impositivo **adicional** a la renta de sociedades.

Sujeto pasivo

(RIR18 art.158)

Se consideran sujetos pasivos del impuesto a las personas jurídicas y a las sociedades individuales.

La **definición** de sujeto pasivo del impuesto se aplica a aquellas personas jurídicas que configuren una unidad económica o profesional, independientemente de la forma de su constitución (RIR18 art.158 § 1º).

A efectos del impuesto, se consideran **personas jurídicas** (RIR18 art.159):

- Las personas jurídicas de **derecho privado** domiciliadas en Brasil, cualesquiera que sean sus fines, su nacionalidad o los partícipes en su capital.
- Las **filiales**, sucursales, agencias o representaciones en Brasil de personas jurídicas no residentes.
- Los **inversores no residentes**, por los resultados de sus operaciones realizadas en Brasil.
- Las empresas individuales, que la norma equipara a las personas jurídicas (RIR18 art.162).

Por el contrario, **no** se encuentran **sujetos** al impuesto (RIR18 art.179 a 181):

- las iglesias;
- los partidos políticos y los sindicatos de trabajadores; y,
- las instituciones educativas y de asistencia social.

La **no sujeción** al impuesto (RIR18 art.182):

- se limita a los resultados relacionados con los objetivos esenciales de estas entidades;
- no excluye a las anteriores de la condición de responsables del impuesto en materia de retenciones y cumplimiento de las obligaciones tributarias;
- no permite la realización de pagos a sus socios, dirigentes, etc., de aquellos gastos considerados no deducibles en la determinación del impuesto o de la CSLL.

Se aplican **exenciones** del impuesto a las entidades siguientes (RIR18 art.184 y 186 a 189):

- las asociaciones y fundaciones de carácter filantrópico, recreativo, cultural, etc., sin fines lucrativos;
- las entidades (abiertas y cerradas) de previsión complementaria sin fines de lucro;
- las empresas extranjeras de transporte de cualquier tipo, en base a reciprocidad;
- las asociaciones de ahorro y préstamo para vivienda autorizadas y las de fomento del ahorro en general;
- las sociedades de inversión con participación de capital extranjero.

Asimismo, se establecen **exenciones específicas** para (RIR art.191):

- la entidad binacional Itaipú; y,
- el Fondo de Garantía de Crédito (FGC).

Las exenciones anteriormente citadas no se encuentran sujetas a ningún tipo de reconocimiento previo (RIR art.192).

Domicilio fiscal¹

El domicilio fiscal de las personas jurídicas **residentes** en Brasil es el lugar en el que se localiza su sede o dirección principal (RIR18 art.202).

En el caso de personas jurídicas **no residentes**, el domicilio fiscal radica en el establecimiento o sede de su representación en Brasil (RIR18 art.202 § 1º).

En cualquier caso, el domicilio fiscal es el **lugar de localización** de los activos de la empresa, o en el que se producen los hechos que dan origen a la obligación tributaria (RIR18 art.202 § 2º).

No obstante, la Administración Tributaria puede recusar el domicilio elegido, cuando no resulte posible o se dificulte la recaudación o fiscalización del tributo, aplicándose en este caso lo dispuesto en el párrafo anterior (RIR18 art.202 § 3º).

A efectos de **comunicación**, se considera que el contribuyente está domiciliado a efectos tributarios (RIR art.203):

- en la dirección postal proporcionada a la Administración Tributaria, a efectos de registro; y,
- en la dirección electrónica asignada por la Administración Tributaria, siempre que el contribuyente lo autorice.

El contribuyente está obligado a inscribirse en el **Registro Nacional de Personas Jurídicas** (CNPJ, en portugués), en la forma y plazo establecido por la Administración Tributaria «Receita Federal».

Base imponible

De acuerdo con el CTN, el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta y los Ingresos de Cualquier Naturaleza está constituido por la **adquisición** por el sujeto pasivo de la disponibilidad económica o jurídica de (CTN art.43):

- La **renta**, entendida esta como el producto del capital, del trabajo o de una combinación de los anteriores factores.
- Los **ingresos** de cualquier naturaleza, entendidos estos como aquellos incrementos patrimoniales no comprendidos en el inciso anterior.

La base imponible del impuesto está constituida:

- por la cuantía (real, determinada o presunta) de la renta o de los ingresos gravables (CTN art.44);
- por el beneficio real, determinado o presunto, correspondiente al período de liquidación (RIR18 art.210).

La base imponible del impuesto se **define** de manera amplia y está constituida por todos los beneficios y rentas del capital derivados por la empresa, independientemente de su denominación y naturaleza o tipo (RIR18 art.210 § 1º).

La **incidencia** del Impuesto sobre la Renta no depende de la denominación del ingreso o rendimiento, de la ubicación, de la condición jurídica o de la nacionalidad de la fuente, de su origen y de su forma de percepción (RIR18 art.210 § 2º).

¹ Conviene indicar que la legislación brasileña siempre utiliza el término **domicilio** como concepto equivalente al de **residencia** que es utilizado indistintamente en este texto.

El IRPJ se determina en base al beneficio real, presunto o arbitrado, por **períodos** de liquidación trimestrales, cerrados el 31 de marzo, 30 de junio, 30 de septiembre y 31 de diciembre de cada año calendario (RIR18 art.217).

No obstante, las personas jurídicas que opten por **liquidar** el Impuesto sobre la Renta de forma anual deben determinar el beneficio real el 31 de diciembre de cada año (RIR18 art.218).

Asimismo, las personas jurídicas sujetas a tributación en base al **beneficio real** pueden optar por abonar el Impuesto sobre la Renta y la CSLL mensualmente, determinado sobre una base imponible estimada (RIR18 art.219).

La **opción** se manifiesta con el pago del Impuesto sobre la Renta correspondiente al mes de enero o al de inicio de la actividad.

La normativa brasileña reconoce 4 **regímenes de cálculo** para el IRPJ, a saber:

- El régimen de **beneficio real**.
- El régimen de **beneficio presunto**.
- El beneficio determinado por las autoridades tributarias -**beneficio determinado**.
- El **régimen simplificado** para la recaudación de impuestos (SIMPLES). Este régimen de tributación se analiza más adelante en la sección dedicada a los Regímenes Simplificados de Tributación.

Asimismo, también se aplican otros regímenes especiales para determinados tipos de actividades (tal como el régimen fiscal especial para el desarrollo inmobiliario, entre otros).

Régimen del beneficio real

Están **obligadas** a determinar el beneficio real las personas jurídicas que (RIR18 art.257):

- hayan obtenido un **ingreso total** superior a **R \$ 78.000.000** en el ejercicio fiscal previo, o en proporción al número de meses del ejercicio, cuando sea inferior a **12** meses;
- realicen **actividades** financieras, aseguradoras y de previsión complementaria;
- obtengan beneficios, rendimientos o ganancias de capital de **fuentes extranjeras** (excluyendo los procedentes de la exportación de bienes y servicios);
- disfruten de una **exención** o **reducción** del Impuesto sobre la Renta autorizada por la legislación tributaria;
- hayan efectuado **pagos** tributarios **mensuales** en base al régimen de estimativa a lo largo del ejercicio;
- realicen actividades de prestación (acumulada y continua) de servicios de **gestión** crediticia y de **facturación** (factoring);
- efectúen actividades de **titulización** de créditos inmobiliarios, financieros y agroindustriales;
- constituidas como sociedades de **propósito especial**, formadas por microempresas y empresas de pequeño porte;
- emitan **acciones**.

El **beneficio real** de la empresa está constituido por el beneficio neto del periodo de liquidación, una vez ajustado por las adiciones, exclusiones o compensaciones autorizadas en este reglamento (RIR18 art.258).

El **beneficio neto**, a su vez, está constituido por la suma algebraica del resultado de explotación, de los demás ingresos y gastos y de las participaciones patrimoniales. Este beneficio neto se determina de acuerdo con las normas del derecho mercantil (RIR18 art.259).

Las empresas sujetas a este régimen pueden optar por **determinar** el impuesto por periodos trimestrales, cerrados el **31** de marzo, **30** de junio, **30** de septiembre y **31** de diciembre, o de forma anual, a **31** de diciembre del ejercicio (RIR18 art.217 y 218).

Los contribuyentes deben manifestar su **opción** a comienzos del ejercicio o al inicio de la actividad.

Aunque este aspecto se indica más adelante, conviene indicar que el IRPJ se aplica a un **tipo** del **15%**, sobre los beneficios netos después de los ajustes tributarios. La parte del beneficio neto que exceda de **R \$ 240.000** anuales, está sujeta a un tipo impositivo **adicional** del **10%**. Adicionalmente, la CSLL se aplica un tipo del **9%** (se aplican tipos especiales en el caso de instituciones financieras). Por tanto, el tipo impositivo efectivo aplicado sobre los beneficios societarios es normalmente del **34%** (**25%**, del IRPJ, incluyendo el recargo del **10%**, más el **9%**, de la CSLL).

Las personas jurídicas que opten por la **liquidación anual** del impuesto y de la CSLL, deben efectuar **pagos a cuenta** mensuales sobre una base imponible estimada, basada en la aplicación de determinados porcentajes a los ingresos brutos mensuales de la empresa, de forma similar a los utilizados para la determinación del beneficio presunto comentado a continuación, añadiendo a su vez las ganancias de capital y las demás rentas obtenidas por la empresa (RIR18 art.219).

Régimen de beneficio presunto

Las personas jurídicas cuyos **ingresos brutos totales** en el año anterior no hayan excedido de **R \$ 78.000.000** (o de **R \$ 6.500.000**, multiplicado por el número de meses de actividad de la empresa, cuando sea inferior a **12** meses), pueden optar por el régimen de tributación basado en el beneficio presunto (RIR18 art.587).

La opción de tributación en base al beneficio presunto es **definitiva** para todo el año (RIR18 art.587 § 1º).

En este régimen de tributación, los contribuyentes pueden adoptar el **método de caja** para el reconocimiento de los ingresos, en el caso de las operaciones a plazos (RIR18 art.587 § 2º).

Sólo pueden optar por el régimen de tributación en base al beneficio presunto aquellas personas jurídicas no obligadas a tributar por el beneficio real (RIR18 art.587 § 3º).

Los contribuyentes deben manifestar su **opción** por este régimen con el pago de la primera o de la cuota única del Impuesto sobre la Renta debida correspondiente al primer período de liquidación de cada año del calendario (RIR18 art.587 § 4º).

El impuesto en base al beneficio presunto se **determina** por períodos de liquidación trimestrales, cerrados los días 31 de marzo, 30 de junio, 30 de septiembre y 31 de diciembre de cada año calendario (RIR18 art.588).

En este régimen, la **base imponible** del IRPJ (en cada trimestre), se determina mediante la aplicación de un porcentaje del **8%** a los ingresos brutos derivados en el periodo, una vez deducidas las devoluciones, las ventas canceladas y los descuentos incondicionales concedidos (RIR18 art.591).

No obstante, se aplican los **porcentajes** siguientes (RIR18 art.592):

- **1,6%**, a las actividades de venta para consumo de combustibles derivados del petróleo, alcohol etílico carburante y gas natural.
- **16%**, a las actividades de prestación de servicios de transporte, excepto los de carga, en los que el porcentaje aplicado será del **8%**.

- 32%, a las actividades de:
 - ◆ prestación de servicios en general, excepto los servicios de salud prestados por personas jurídicas autorizadas por la Agencia Nacional de Vigilancia Sanitaria (ANVISA), cuyo porcentaje es del 8%;
 - ◆ intermediación de negocios;
 - ◆ administración, arrendamiento o cesión de bienes (inmuebles, muebles) y derechos de cualquier naturaleza;
 - ◆ prestación de servicios vinculados a los contratos de concesión de servicios públicos de infraestructura.

Los contribuyentes que realicen **actividades diversificadas** deben aplicar los porcentajes correspondiente a cada una de ellas (RIR18 art.592 § 2º).

Las personas jurídicas prestadoras de servicios en general, cuyos ingresos brutos anuales no superen los **R \$120.000**, determinan su base imponible **trimestral**, aplicando el porcentaje del **16%** al ingreso bruto derivado en el periodo (RIR18 art.592 § 3º).

No obstante, lo anterior no se aplica a las personas jurídicas que prestan servicios hospitalarios y de transporte, ni a las sociedades prestadoras de servicios de profesiones legalmente reguladas. (RIR18 art.592 § 4º).

Las ganancias de capital, los rendimientos y ganancias netas derivados de inversiones financieras deben añadirse directamente a la base de cálculo del impuesto (RIR18 art.595).

Régimen del beneficio determinado

Este régimen de tributación **no** constituye una **opción** para los contribuyentes del impuesto. Se trata de un régimen utilizado por la **administración tributaria** para la determinación del impuesto en base a determinadas circunstancias analizadas a continuación.

La determinación del Impuesto sobre la Renta trimestral en el transcurso del año calendario, se efectúa en base al régimen del beneficio determinado, cuando (RIR18 art.603):

- Los contribuyentes obligados a tributar en base al beneficio real **no** mantengan **registros contables** de acuerdo con las leyes mercantiles y fiscales o dejen de elaborar los **estados financieros** exigidos por la legislación fiscal.
- Los contribuyentes no contabilicen o dejen de presentar a la autoridad tributaria los libros o los **registros auxiliares**.
- La contabilidad del contribuyente revele evidentes indicios de **fraude** o contenga **errores** que impidan:
 - ◆ la identificación efectiva de las operaciones financieras o bancarias;
 - ◆ la determinación del beneficio real.
- Los contribuyentes hayan **optado indebidamente** por tributar en base al beneficio presunto.

En este régimen, la administración tributaria puede determinar la **base imponible** de la forma siguiente:

- En caso de que se **conozcan los ingresos** brutos del contribuyente, la base imponible del impuesto se determina mediante la aplicación de los porcentajes establecidos en el régimen de determinación del beneficio presunto, indicados anteriormente, incrementados en un **20%** (RIR18 art.605).
- Por el contrario, cuando no se dispone de **información** sobre los **ingresos brutos** del contribuyente, el beneficio se determina de oficio, mediante la utilización de una de las siguientes alternativas de cálculo (RIR18 art.608):
 - ◆ **un entero y cinco décimas (1,5)** del beneficio real del último período en el que la persona jurídica mantuvo la contabilidad de acuerdo con las leyes mercantiles y fiscales;

- ♦ **cuatro centésimas (0,04)** de la suma de los valores del activo circulante, del realizable a largo plazo, inversión, inmovilizado e intangible, incluidos en el último balance general conocido;
- ♦ **siete centésimas (0,07)** del valor del capital (incluida su corrección monetaria contabilizada como reserva de capital), que figura en el último balance general conocido o registrado en los actos de constitución o modificación de la sociedad;
- ♦ **cinco centésimas (0,05)** del valor del patrimonio neto que figura en el último balance patrimonial conocido;
- ♦ **cuatro décimas (0,4)** del valor de las compras de mercaderías efectuadas en el mes;
- ♦ **cuatro décimas (0,4)** de la suma mensual de la cuantía de la nómina de los empleados y de las compras de materias primas, productos intermedios y materiales de embalaje;
- ♦ **ocho décimas (0,8)** de la suma de las cuantías adeudadas en el mes a los empleados;
- ♦ **nueve décimas (0,9)** de la cuantía mensual adeudada por alquileres.

A la base imponible determinada anteriormente, se deben añadir las ganancias de capital, los rendimientos y las ganancias netas obtenidas en inversiones financieras, los demás ingresos, así como otros resultados positivos y los valores resultantes derivados del ajuste al valor actual (RIR18 art.609).

Rentas exentas

Como se ha indicado anteriormente, determinadas **instituciones** como las iglesias, los partidos políticos y determinadas instituciones educativas y de asistencia social disfrutan de inmunidad en el impuesto. Asimismo, se aplican determinadas exenciones del impuesto a algunas **entidades sin fines de lucro**.

La normativa del impuesto no incluye ninguna lista de rentas exentas distintas de las anteriores, con la excepción de los **dividendos distribuidos** por las entidades brasileñas, así como de **determinadas ganancias** de capital y de los ingresos derivados de ciertas actividades incentivadas a las que se aplica una exención o reducción del impuesto.

Deducciones

Se analizan a continuación los gastos deducibles y los gastos no deducibles:

Gastos deducibles

La normativa del impuesto establece como gastos operativos **necesarios** para la actividad de la empresa y para el mantenimiento de la fuente de producción, a aquellos gastos devengados no computados como costes (RIR18 art.311).

Se consideran necesarios a los gastos incurridos en las operaciones requeridas por la actividad de la empresa.

De esta manera, el contribuyente puede deducir los gastos siguientes:

- Los gastos por **depreciación** de los bienes del activo inmovilizado (RIR18 art.317)²;
- Las **provisiones** expresamente autorizadas (RIR18 art.339)³;
 - ♦ las provisiones técnicas obligatorias (RIR18 art.340);
 - ♦ las provisiones por pérdidas en el stock de libros por parte de los editores o distribuidores de libros (RIR18 art.341);

² Ver Depreciación y amortización, más adelante.

³ Ver Reservas y provisiones, más adelante.

- ◆ por las remuneraciones por vacaciones de los empleados (RIR18 art.342);
- ◆ por las correspondientes al pago del denominado décimo tercer salario (RIR18 art.343);
- ◆ por el Impuesto sobre la Renta (RIR18 art.344).
- Los gastos incurridos en el **desmontaje y retirada** de los elementos del activo inmovilizado o en la restauración de las instalaciones de la empresa (RIR18 art.346).
- Las pérdidas en la **recuperación de créditos** resultantes de las actividades de la empresa (RIR18 art.347):
 - ◆ Relacionados con créditos por **insolvencia** del deudor declarada judicialmente.
 - ◆ Los **créditos sin garantía** de:
 - hasta **R \$ 15.000**, por operación, vencidos hace más de **6** meses, independientemente del inicio de procedimientos judiciales para su cobro;
 - de **R \$ 15.000** hasta **R \$ 100.000**, por operación, vencidos hace más de **un** año, independientemente del inicio de los procedimientos judiciales para su cobro, mantenida la cobranza administrativa;
 - superior a **R \$ 100.000**, vencidos hace más de **un** año, a partir del inicio y mantenimiento de los procedimientos judiciales para su cobro.
 - ◆ Con **garantía**, vencidos desde hace **más de 2 años**:
 - hasta **R \$ 50.000**, independientemente del inicio de los procedimientos judiciales para su cobro y el embargo de las garantías;
 - superiores a **R \$ 50.000**, desde el inicio y mantenimiento de los procedimientos judiciales para su cobro o del embargo de las garantías.
- Los **impuestos y las contribuciones** en base al régimen de devengo. El contribuyente puede optar por deducir (como gasto o como coste), los impuestos abonados en la adquisición de bienes del activo no circulante, inversiones, inmovilizado o intangible, excepto los abonados en la importación de bienes, los cuales son adicionados al coste de adquisición (RIR18 art.352).
- Los **depósitos** efectuados en cuenta vinculada (del Fondo de Garantía del Tiempo de Servicio), para garantizar el tiempo de servicio de los directivos de la empresa, no empleados (RIR18 art.353).
- El contribuyente puede optar por deducir (como coste o gasto operativo) los gastos de **reparación y conservación** de los activos e instalaciones, intrínsecamente relacionados con las actividades de producción y comercialización de la empresa (RIR18 art.354).
- Los **intereses** abonados de forma individualizada al titular, socios o accionistas, en concepto de remuneración del capital propio (Juros sobre o Capital Propio), determinados en base a las cuentas del patrimonio neto y limitados a la variación de la Tasa de Juros (intereses) de Largo Plazo - TJLP (RIR18 art.355).
- Los **intereses** abonados por las cooperativas a sus asociados, con un límite del **12%** anual sobre el capital desembolsado (RIR18 art.357).
- Los gastos de **prospección** y cubrimiento de yacimientos o depósitos, realizados por concesionarios mineros (RIR18 art.358).
- Los gastos de **I+D+i** (clasificados como gasto en el impuesto), realizados en el período. Esta deducción también se aplica a los gastos por contratos con universidades e instituciones de investigación brasileñas (RIR18 art.359).
- Los gastos realizados (directa o indirectamente) en la investigación de **recursos naturales** y prospección de minerales, en proyectos aprobados por la Sudam (RIR18 art.360).
- Los gastos por el **arrendamiento** de bienes muebles o inmuebles directamente relacionados con las actividades de la empresa, siempre que el pago (RIR18 art.361):
 - ◆ sea necesario para el mantenimiento de la posesión, el uso o disfrute de los bienes o derechos que generan ingresos;
 - ◆ no constituya una inversión de capital en la adquisición de bienes o derechos, ni una distribución oculta de beneficios.

- Los pagos por **regalías** necesarios para el mantenimiento de la posesión y el uso o disfrute de los activos productores de renta (RIR18 art.362). No obstante, se aplican algunas limitaciones (RIR18 art.365):
 - ◆ la deducción de los pagos de regalías por patentes, marcas, asistencia técnica, científica, administrativa se limita al 5% de los ingresos netos;
 - ◆ el Ministerio de Hacienda establece los coeficientes porcentuales admitidos para estas deducciones, teniendo en cuenta los productos y actividades, de acuerdo con su grado de importancia.
- Los honorarios abonados a personas (jurídicas o físicas) no residentes por **asistencia técnica**, científica, administrativa o similar, siempre que se cumplan los requisitos siguientes (RIR18 art.364):
 - ◆ consten en contrato registrado en el Banco Central de Brasil;
 - ◆ correspondan a servicios efectivamente prestados a la empresa por medio de técnicos, diseños o instrucciones enviados a Brasil o a estudios técnicos realizados en el exterior por cuenta de la empresa;
 - ◆ el importe anual de los pagos no supere el límite establecido por el Ministro de Estado de Hacienda, de conformidad con la legislación específica.

Los honorarios pueden ser deducidos en los 5 primeros años de funcionamiento de la empresa (o desde la introducción del proceso especial de producción), admitiéndose una prórroga adicional por otros 5 años.

- Las contraprestaciones abonadas por contratos de **arrendamiento mercantil** de bienes (muebles o inmuebles) intrínsecamente relacionados con la producción o comercialización de los bienes y servicios, incluidos los gastos financieros (RIR18 art.366).
- Las **remuneraciones** de los socios, de los directores o administradores, de los titulares de empresa individual, y de los consejeros fiscales y consultores (RIR18 art.368).
- Los pagos siguientes por **remuneraciones indirectas** abonados a administradores y terceros, siempre que se trate de beneficiarios identificados e individualizados (RIR18 art.369):
 - ◆ Las contraprestaciones por **arrendamiento** mercantil o alquileres y, en su caso, los gastos de depreciación de:
 - vehículos utilizados por administradores, directores, gerentes, etc., relacionados con la empresa;
 - inmuebles cedidos para uso de las personas anteriores.
 - ◆ Los gastos abonados a **administradores**, directores, gerentes, etc., por:
 - la adquisición de alimentos u otros bienes utilizados por el beneficiario fuera de la empresa;
 - los pagos relativos a clubes y asimilados;
 - los salarios y cargas sociales abonados a administradores, directores, gerentes, etc.;
 - los gastos de conservación y mantenimiento de vehículos e inmuebles.
- Los **pagos basados en acciones**, efectuados con posterioridad al pago, liquidación o transmisión definitiva de las mismas (RIR18 art.370).
- Las participaciones en los beneficios o resultados de la empresa, atribuidas a los empleados (RIR18 art.371).
- Los gastos relativos a **seguros y planes de salud** destinados indistintamente a todos los empleados y directivos de la empresa (RIR18 art.372). Entre ellos:
 - ◆ los servicios de salud prestados directamente por la empresa o por entidades afiliadas con personalidad jurídica propia sin ánimo de lucro o por terceros especializados;
 - ◆ solo pueden deducirse los gastos debidamente comprobados, no sólo en el ámbito de la empresa sino también por parte de las entidades prestadoras.
- Las contribuciones no obligatorias destinadas a sufragar **planes de beneficios complementarios** asimilados a los de la seguridad social, instituidos en favor de los empleados y de los directivos de la empresa (RIR18 art.373).

- El valor de las participaciones adquiridas por la empresa, en favor de sus empleados o administradores, del **Fondo de Jubilación Programada Individual** (FAPI), siempre que el plan alcance como mínimo **50%** de sus empleados (RIR18 art.375).

La deducción por estos dos últimos incisos (RIR18 art.373 y 375) no puede exceder del **20%** de la totalidad de salarios abonados a los empleados y de la remuneración de los directivos vinculados a ese plan.

- Las contribuciones abonadas a los **Planes de Ahorro e Inversión** (PAIT) instituidos por la empresa, siempre que obedezcan a criterios generales y beneficien, como mínimo al **50%** de sus empleados (RIR18 art.374).
- Los daños por **robo o apropiación indebida**, siempre que se efectúe una investigación en base a la normativa laboral o una denuncia policial (RIR18 art.376).
- Las **contribuciones y donaciones** efectuadas a (RIR18 art.377):
 - ◆ instituciones de enseñanza e investigación autorizadas, hasta el límite de **1,5%** del beneficio operativo, antes del cómputo de esta deducción y de la siguiente;
 - ◆ entidades sin fines de lucro que presten servicios gratuitos a empleados y sus dependientes o en beneficio de la comunidad, con un límite del **2%** del beneficio operativo, antes del cómputo de la deducción;
 - ◆ las Organizaciones de la Sociedad Civil de Interés Público (Oscip) cualificadas.

La deducibilidad de las deducciones anteriores queda condicionada a que las entidades beneficiarias mantengan anualmente su **carácter de utilidad pública** (RIR18 art.379).

- Los gastos de **publicidad** (a precios de mercado) directamente relacionados con las actividades de la empresa, relativos a (RIR18 art.380):
 - ◆ las remuneraciones abonadas a empleados o profesionales autónomos y la adquisición de derechos de autor de obras artísticas;
 - ◆ las cantidades abonadas a empresas periodísticas, por anuncios o publicaciones;
 - ◆ las cantidades abonadas a empresas de radiodifusión o televisión, por anuncios, programas etc.;
 - ◆ los gastos abonados a cualquier empresa, incluso de propaganda;
 - ◆ el valor de las muestras (gravadas o no por el IPI), distribuidas gratuitamente, con un límite máximo del **5%** de los ingresos obtenidos por la venta de los productos.
- Los gastos efectuados en la **formación profesional** de empleados (RIR18 art.382).
- Los gastos de **alimentación** suministrados por la empresa a sus empleados (RIR18 art.383).
- Los gastos comprobados realizados en la concesión del **vale-transporte** (RIR18 art.384).
- Los gastos realizados en favor de **proyectos culturales** o artísticos en la forma establecida por el Pronac (RIR18 art.385).

Gastos no deducibles

No son deducibles aquellos gastos que no cumplen con los principios generales o las normas específicas.

El contribuyente no puede deducir los **gastos** por:

- El coste de la **adquisición de inmuebles**, planta, equipos y activos intangibles, a excepción de los bienes cuyo valor unitario no supere los \$ **1.200**, o aquellos cuya vida útil no exceda de **1** año (RIR18 art.313).
- Los pagos efectuados a **personas vinculadas** (titulares, socios, gerentes, familiares), siempre que no quede probada (RIR18 art.314):
 - ◆ la prestación efectiva de servicios, en caso del pago de salarios o remuneraciones profesionales;
 - ◆ el origen y la eficacia de la operación, en el caso de otras remuneraciones o pagos.

- Las gratificaciones o las **participaciones en el resultado de la empresa**, atribuidas a directivos o a los administradores de la empresa (RIR18 art.315).
- Las comisiones, bonificaciones y **gratificaciones**, declaradas como abonadas, cuando (RIR18 art.316):
 - ◆ no se indique la operación o la causa que dio lugar a los pagos;
 - ◆ el comprobante de pago no especifica al beneficiario del ingreso.
- Los beneficios o **dividendos** abonados, incluso aquellos clasificados como gastos financieros en la contabilidad de la empresa (RIR18 art.403).
- Las **pérdidas** en la recuperación de créditos con personas (físicas y jurídicas) vinculadas (RIR18 art.347 § 7º).
- El **Impuesto sobre la Renta** abonado como contribuyente, o como responsable en sustitución del anterior (RIR18 art.352 § 2º), así como las retenciones efectuadas (RIR18 art.352 § 3º).
- Las **sanciones** por infracciones tributarias, excepto las de naturaleza compensatoria y por infracciones que no resulten de la falta o insuficiencia de pago de cualquier tributo (RIR18 art.352 § 5º).
- La **CSLL** (RIR18 art.352 § 6º).
- Los pagos por **alquileres** a (RIR18 art.361 § 1º):
 - ◆ socios o directivos y a sus parientes o dependientes, por aquellas cuantías que excedan del valor de mercado;
 - ◆ terceros, por la adquisición de derechos de uso de bienes o derechos y por la ampliación o modificación de los contratos que constituyan inversiones de capital amortizable durante el periodo del contrato (RIR18 art.361 § 1º).
- Los pagos por **regalías** (RIR18 art.363):
 - ◆ A **socios**, personas físicas o jurídicas, o a directivos de la empresa, así como a sus familiares o dependientes.
 - ◆ Abonadas a **terceros**, por la adquisición de derechos de uso de bienes y por la ampliación o modificación de los contratos que constituyan inversiones de capital amortizable durante el periodo del contrato.
 - ◆ Por el uso de patentes, procesos y fórmulas de fabricación o por el **uso de marcas** de industria o comercio, abonadas por:
 - las filiales brasileñas a sus matrices no residentes;
 - las empresas brasileñas a empresas controladoras no residentes.
 - ◆ Por el uso de patentes, marcas de industria o comercio, etc., abonadas a **beneficiarios no residentes**:
 - cuyo contrato no haya sido registrado en el Banco Central de Brasil;
 - cuyos importes excedan los límites establecidos, para cada grupo de actividades o productos, de acuerdo con su grado de esencialidad y de acuerdo con las normas sobre remesas efectuadas al exterior.
- Las cuantías abonadas a personas (físicas o jurídicas) no residentes, por **asistencia técnica**, científica, etc., efectuadas por (RIR18 art.364 § 2º):
 - ◆ las filiales brasileñas a sus matrices no residentes;
 - ◆ empresas brasileñas a empresas controladoras no residentes.
- Los **gastos financieros** incurridos por la empresa arrendataria en contratos de arrendamiento mercantil (RIR18 art.366 § 1º).
- Las **remuneraciones** a socios, directivos o administradores, etc. (RIR18 art.368):
 - ◆ que no hayan sido deducidas como coste o gasto de la empresa o que no constituyan remuneraciones fijas por servicios prestados;
 - ◆ abonadas a directivos de sociedades no residentes en Brasil.
- Las deducciones por **donaciones** no incluidas en el RIR18 art.377, indicadas anteriormente.

Depreciación y amortización

Los contribuyentes pueden aplicar deducciones por la depreciación causada por el **desgaste u obsolescencia** de los activos de la empresa en cada periodo de liquidación (RIR18 art.317).

La depreciación se aplica desde el **momento** de la instalación del activo o de su puesta en funcionamiento. En todo caso, la depreciación acumulada no puede exceder del coste de adquisición del bien.

La norma sólo permite la depreciación de los activos (muebles e inmuebles) intrínsecamente relacionados con la producción o comercialización de bienes y servicios.

Activos depreciables. Pueden ser **objeto de depreciación** todos los activos sujetos a desgaste por el uso, causas naturales u obsolescencia normal, incluidos los (RIR18 art.318):

- edificios y construcciones;
- proyectos forestales para la explotación de frutas.

Por el contrario, no se permite la **depreciación** de:

- los terrenos, exceptuando las mejoras o las construcciones;
- los edificios o construcciones no utilizados en la producción de ingresos o los destinados a la reventa;
- los activos cuyo valor se incrementa en el tiempo (obras de arte, antigüedades);
- los activos sujetos a agotamiento.

Las **cuotas** por depreciación se determinan aplicando la tasa anual al coste de adquisición de los activos (RIR18 art.319).

La cuota anual de depreciación puede ser ajustada proporcionalmente en caso de que el periodo de liquidación sea inferior a **12** meses.

Tipos de depreciación anual. Los tipos anuales de depreciación se fijan de acuerdo con la vida útil de los activos (RIR18 art.320).

La **Administración Tributaria** (Receita Federal) está obligada a publicar periódicamente una lista con la vida útil admisible, en condiciones normales, para cada tipo de activo, asegurando al contribuyente el derecho al cómputo de la depreciación adecuada de sus activos. No obstante, en caso de duda, el contribuyente o la Administración Tributaria pueden solicitar un **dictamen** al Instituto Nacional de Tecnología, o a otra entidad oficial de investigación científica o tecnológica, en cuyo caso prevalecen los periodos de vida útil recomendados por dichas instituciones.

La tabla siguiente incluye los tipos anuales máximos de depreciación aplicables a los activos de la empresa:

Anexo III - Tipos anuales de depreciación (IN RFB: 1700/2017):

Referencia	Bienes	%
	Instalaciones	10
	Edificaciones	4
01	Animales vivos	20 y 50
39	Obras de plásticos	20 y 50
40	Obras de goma	50

Referencia	Bienes	%
42	Obras de cuero	50
44	Obras de madera	20
57	Tapetes y otros revestimientos para pavimentos, de materias textiles	20
59	Tejidos impregnados, revestidos, recubiertos o estratificados; artículos para usos técnicos de materias textiles	50
63	Otros artefactos textiles confeccionados	20 a 25
69	Productos cerámicos	20
70	Obras de vidrio	20
73	Obras de hierro fundido o acero	4 a 20
76	Obras de aluminio	4 a 20
82	Herramientas	10 a 20
83	Obras diversas de metales comunes	10
84	Reactores nucleares, calderas, máquinas, aparatos e instrumentos mecánicos	10 a 33,3
85	Máquinas, aparatos y materiales eléctricos, aparatos de grabación o de reproducción de sonido, aparatos de grabación o de reproducción de imágenes y de sonido en televisión	10 a 33,3
87	Automóviles, tractores, bicicletas y otros vehículos terrestres	10 a 25
88	Aeronaves y aparatos espaciales	10
89	Embarcaciones y estructuras flotantes	5 a 20
90	Instrumentos y aparatos de óptica, fotografía o cinematografía, medida, control o de precisión; instrumentos y aparatos médico-quirúrgicos	10
94	Muebles; mobiliario médico-quirúrgico; construcciones prefabricadas	4 a 10
95	Artículos para el ocio o deporte	10

Amortización acelerada. No obstante, en función de su **uso diario**, los contribuyentes pueden acelerar la amortización de los equipos utilizados en la empresa, mediante la aplicación de los siguientes coeficientes (RIR18 art.323):

- 1 turno de 8 horas: **1**;
- 2 turnos de 8 horas: **1,5**;
- 3 turnos de 8 horas: **2**.

Amortización acelerada incentivada. Asimismo, la normativa permite a los contribuyentes la adopción de coeficientes de amortización acelerada, con el fin de **favorecer la implantación, renovación y modernización** de las **instalaciones y equipos** de la empresa. Esos coeficientes están vigentes por un plazo determinado, para determinados sectores y actividades (RIR18 art.324).

En cualquier caso, la depreciación total acumulada (normal y la acelerada), no puede exceder del coste de adquisición de los activos (RIR18 art.324).

Las empresas que realizan simultáneamente actividades comerciales e industriales pueden utilizar el beneficio en relación con bienes destinados exclusivamente a la **actividad industrial**.

Igualmente, los contribuyentes pueden amortizar, en el mismo año de adquisición, la maquinaria, equipos, dispositivos e instrumentos nuevos destinados a actividades de I+D+i (RIR18 art.326).

Capitales amortizables. Por otra parte, los contribuyentes pueden aplicar deducciones por depreciación destinadas a la amortización de los capitales utilizados en la adquisición de determinados **activos de duración limitada**, tales como (RIR18 art.331):

- patentes, procesos de fabricación, derechos de autor, licencias y concesiones;
- el coste de adquisición, prórroga o modificación de contratos y derechos de cualquier naturaleza, incluidos los de explotación de fondos de comercio;
- los costes de las construcciones o mejoras en los activos arrendados;
- el valor de derechos contractuales de explotación de bosques de que trata el RIR18 art.334;
- los demás derechos clasificados en el activo no circulante intangible.

Los contribuyentes **no** pueden **amortizar** los activos agotables.

La **cuota de amortización** deducible en cada período se determina mediante la aplicación del tipo anual de amortización sobre el valor original del capital invertido (RIR18 art.332).

El **tipo** anual de amortización se establece teniendo en cuenta el número de años restantes de la existencia del derecho (RIR18 art.333).

Derechos de explotación de los bosques. La **cuota** anual de amortización del valor de los derechos contractuales de explotación de bosques tiene como base de cálculo el valor del contrato y se determina en función de su plazo de duración (RIR18 art.334).

Lo anterior no se aplica a los contratos de explotación de duración indeterminada (RIR18 art.334 § 3°).

Amortización acelerada de bienes intangibles vinculados a la I+D+i. Los contribuyentes pueden deducir en el periodo de liquidación (como coste o gasto operativo), los gastos relacionados con la adquisición de activos intangibles que forman parte del **activo no circulante** de la empresa, vinculados exclusivamente a actividades de I+D+i (RIR18 art.335).

Agotamiento de los recursos minerales. Los contribuyentes pueden deducir en el periodo de liquidación (como coste o como gasto), los gastos correspondientes a la disminución del valor de los recursos minerales derivados de la explotación. La **cuota de agotamiento** se determina de acuerdo con las reglas de amortización ordinaria analizadas anteriormente, utilizando como base el coste de adquisición o de prospección de los recursos explotados. La cuantía de la cuota se determina en base a la relación existente entre el volumen de producción y las reservas conocidas de la mina o del periodo de concesión. Lo anterior no se aplica a la explotación de depósitos minerales inagotables o de agotamiento indeterminable -vgr. agua mineral- (RIR art.336).

Agotamiento de recursos forestales. Los contribuyentes pueden computar en cada periodo de liquidación (como coste o como gasto), los gastos correspondientes a la disminución del valor de los recursos forestales derivados de la explotación. La cuota de agotamiento de los recursos forestales destinados a la tala se basa en el valor de los bosques. Para determinar esa cuota deben observarse los siguientes **criterios** (RIR18 art.337):

- se determina inicialmente el porcentaje que representa el volumen de recursos forestales utilizados, o la cantidad de árboles talados durante el período de liquidación, en relación con el volumen o la cuantía de árboles existentes al comienzo del período de liquidación; y,
- se aplica el porcentaje anterior sobre el valor contable del bosque registrado en el activo y el resultado constituye el coste de los recursos forestales extraídos.

Reservas y provisiones

Con carácter general, las reservas y provisiones **no son deducibles**, con la excepción de (RIR18 art.339):

- las provisiones técnicas obligatorias de las compañías de seguros y capitalización; de las entidades de previsión privada y de las operadoras de planes de asistencia sanitaria (RIR18 art.340);
- las provisiones por pérdidas de inventario de las empresas editoras o distribuidoras de libros, correspondientes a 1/3 del valor del stock existente en el último día del periodo de liquidación (RIR18 art.341);
- las provisiones para el pago de remuneraciones (y cargas sociales) correspondientes a las vacaciones de los empleados de la empresa, con un límite basado en la remuneración mensual y del número de días de vacaciones a los que tenga derecho el empleado, en la fecha de finalización del periodo de liquidación (RIR18 art.342);
- las provisiones para el pago de las remuneraciones correspondiente al décimo tercer salario (paga extra) de los empleados de la empresa. La cuantía provisionada corresponde al resultado de multiplicar 1/12 parte de la remuneración y las cargas sociales de la empresa por el número de meses correspondientes al periodo de liquidación (RIR18 art.343);
- las provisiones por el impuesto sobre la renta determinado en base al beneficio real y sobre los beneficios cuya tributación haya sido diferida en el periodo de liquidación (RIR18 art.344).

La normativa del impuesto no permite la deducción de las **provisiones por insolvencias**. No obstante, los contribuyentes pueden deducir las pérdidas en los créditos de dudoso cobro derivados de la actividad de la empresa relacionados con créditos por insolvencia del deudor declarada judicialmente (RIR18 art.347):

Los **créditos sin garantía** de:

- hasta **R \$ 15.000**, por operación, vencidos hace más de **6** meses, independientemente del inicio de los procedimientos judiciales para su cobro;
- de **R \$ 15.000** hasta **R \$ 100.000**, por operación, vencidos hace más de **1** año, independientemente del inicio de los procedimientos judiciales para su cobro, mantenida la cobranza administrativa;
- superiores a **R \$ 100.000**, vencidos hace más de **un** año, desde el inicio de los procedimientos judiciales para su cobro.

Los **créditos con garantía**, vencidos hace más de **2** años:

- hasta **R \$ 50.000**, independientemente del inicio de los procedimientos judiciales para su cobro o el embargo de las garantías;
- superiores a **R \$ 50.000**, desde el inicio y mantenimiento de los procedimientos judiciales para su cobro o el embargo de las garantías.

Ganancias de capital

Se consideran ganancias de capital a los resultados de la enajenación de bienes o derechos del activo no circulante, clasificados como inversiones, inmovilizado o intangibles (RIR18 art.501).

Esas ganancias de capital se incluyen en la base imponible del impuesto a efectos de la determinación del impuesto, tanto en base al régimen del beneficio real, como del beneficio presunto.

Las ganancias de capital se **determinan** por la diferencia positiva entre el valor de venta del bien/derecho y su valor contable neto de la depreciación, en su caso (RIR18 art.501 § 1°).

Por otra parte, las ganancias derivadas de operaciones financieras y de la enajenación de inversiones de cartera **fuera de bolsa**, se incluyen en la base imponible de la empresa. No obstante, estas ganancias de capital pueden estar sujetas a retención.

Por el contrario, las operaciones realizadas en bolsas de valores o en mercados extrabursátiles organizados se consideran rendimientos y ganancias netas (“*ganhos líquidos*”) derivados en los mercados financieros y de capitales (IN RFB 1585-2015).

En este caso, las ganancias de capital se determinan en base a la diferencia positiva entre el precio de venta y el coste de adquisición. No obstante, las ganancias netas no se determinan en base a cada operación, sino a la totalidad de operaciones realizadas en el mes.

Las ganancias derivadas de la venta de acciones en bolsa o en mercados extrabursátiles organizados están sujetas a una retención en la fuente del impuesto del **0,005%**, que puede ser acreditada frente al impuesto final (IN RFB 1585-2015 art.63).

En el caso de las **operaciones intradía**, realizadas en bolsas de valores, de mercancías, de futuros y similares, están sujetas a una retención en la fuente del **1%** (IN RFB 1585-2015 art.63).

A efectos de la liquidación y pago del impuesto mensual sobre las ganancias netas, las pérdidas pueden ser compensadas con las ganancias netas derivadas en el mismo mes o en los meses (o años) siguientes en otras operaciones del mismo tipo, excepto en el caso de las operaciones intradía, que sólo pueden compensarse con ganancias derivadas en operaciones del mismo tipo (IN RFB 1585-2015 art.64).

Pérdidas

Se analizan, a continuación, las pérdidas siguientes:

Pérdidas ordinarias. Los contribuyentes del impuesto pueden **compensar** las pérdidas fiscales derivadas en la determinación del beneficio real de la empresa (RIR18 art.579).

Esas pérdidas pueden ser **compensadas** (total o parcialmente) en uno o más periodos de liquidación (a elección del contribuyente), con los beneficios netos ajustados, con un límite del **30%** de los anteriores (RIR18 art.580).

La compensación de las pérdidas solo puede ser efectuada por aquellas personas jurídicas que lleven los libros y documentos exigidos por la legislación tributaria que acrediten el importe de la pérdida fiscal utilizada para la compensación.

Pérdidas de capital. Las pérdidas de capital pueden ser **compensadas** frente a las ganancias de capital derivadas del mismo tipo de operaciones y se encuentran limitadas a la cuantía de dichas ganancias.

Las pérdidas derivadas de la enajenación de bienes y derechos del activo inmovilizado, inversión e intangible (incluidos los reclasificados en el activo circulante para su venta), sólo pueden ser compensadas en el futuro con las ganancias de la misma naturaleza, observado el límite del **30%** anterior (RIR18 art.581).

Tipo de gravamen

Se establecen los siguientes tipos impositivos:

En el año **2021**, el IRPJ es aplicado a un tipo del **15%**. No obstante, se aplica un **tipo adicional del 10%** sobre la parte de los beneficios que excedan de una cuantía anual del **R \$ 240.000** (IN RFB 1700/17 art.29).

La **CSLL** es aplicada a un tipo del **9%**. De esta manera, el tipo impositivo efectivo total es del **34%** (**25%**, del IRPJ, incluyendo el recargo del **10%** + el **9%** por la CSLL).

No obstante, los tipos de la CSLL aplicables a las **entidades financieras** son los siguientes (IN RFB 1700/17 art.30):

- hasta el 29-2-2020: **15%**;
- a partir del 1-3-2020: **20%**.

Retenciones sobre pagos internos

Dividendos

(RIR18 art.725)

Los dividendos derivados a partir de **1996** abonados por las personas jurídicas **no** están **sujetos** a retención en la fuente, ni forman parte de la base imponible del impuesto de las personas jurídicas beneficiarias (residentes y no residentes).

Intereses

(RIR18 art.726)

Los pagos por los denominados Juros sobre o Capital Propio (JCP), están **sujetos** a una retención del **15%**.

Los intereses percibidos de otras personas jurídicas por inversiones u **operaciones de financiación** están sujetos a una retención en base a los tipos siguientes (RIR18 art.790):

- **22,5%**, en las inversiones con un plazo de hasta **180** días;
- **20%**, en inversiones de **181** a **360** días;
- **17,5%**, en inversiones de **361** a **720** días;
- **15%**, en inversiones superiores a **720** días.

Regalías

No se aplican retenciones sobre los pagos por regalías efectuados a personas jurídicas brasileñas.

Otras rentas

Determinados pagos efectuados entre entidades residentes están sujetos a una retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta:

- **1,5%**, los pagos efectuados entre personas jurídicas, por la prestación de servicios caracterizados como de naturaleza profesional (administración de bienes, abogados, análisis clínicos, arquitectura, asesoría y consultoría, ingeniería, servicios médicos, etc.), de representación comercial, publicidad; factoring (RIR18 art.714 a 723);
- **35%**, los pagos efectuados a beneficiarios no identificados y a socios, accionistas o titulares, cuando la operación o la causa no se considere probada (RIR18 art.730);
- **0,005%**, las operaciones financieras efectuadas en una bolsa de valores brasileña (RIR18 art.849);
- **1%**, las operaciones intradía realizadas en una bolsa de valores, mercancías, futuros y asimiladas brasileña (RIR18 art.851).

Las ganancias procedentes de **fondos de inversión** y otras inversiones financieras están sujetas a normas especiales de retención, dependiendo del tipo de inversión y de fondo. En general, el impuesto sobre la renta retenido en la fuente se considera como un pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades a abonar por el beneficiario al final del ejercicio fiscal. Se aplica una excepción a los pagos efectuados a perceptores no identificados, en cuyo caso la retención representa la tributación final.

Retenciones a no residentes

Las rentas y ganancias de capital derivadas por entidades no residentes se encuentran sujetas a una retención en la fuente del **15%**. No obstante, los tipos pueden variar en función del tipo de renta percibida (RIR18 art.744).

Los pagos efectuados a personas no residentes domiciliadas en **jurisdicciones de baja tributación** están sujetos a una retención del **25%** (RIR18 art.748).

Dividendos

(RIR18 art.756)

Los dividendos abonados a entidades no residentes se encuentran **exentos** de tributación a partir de 1996.

Intereses

Los intereses abonados a entidades no residentes están sujetos a una retención final del **15%** sobre la cuantía bruta. No obstante, se aplica un tipo del **25%** a las entidades residentes en jurisdicciones de baja tributación.

Asimismo, determinados pagos efectuados al exterior por los órganos del gobierno, en concepto de contratación de servicios de promoción de Brasil, están sujetos a un tipo de retención del **0%** (RIR18 art.755).

Regalías

Las regalías abonadas a entidades no residentes están sujetas a una retención del **15%**. No obstante, se aplica un tipo del **25%** a las entidades residentes en **jurisdicciones de baja tributación** (RIR18 art.767).

Otras rentas

Las cuantías abonadas a entidades no residentes, por **rendimientos del capital inmobiliario** están sujetas a una retención del **15%** (RIR18 art.763).

B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas

(L N° 4.506-64 y sus modificaciones; D N° 9.580-18 -RIR18-;
IN RFB: N° 1700-17)

Las personas físicas **residentes** son gravadas por su renta mundial. Los **no residentes** tributan sólo sobre las rentas de fuente brasileña.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas físicas que perciban rentas o ingresos de cualquier naturaleza, incluidos los rendimientos y ganancias de capital, independientemente de la nacionalidad, sexo, edad, estado civil o profesión (RIR18 art.1).

El impuesto sobre la renta se **devenga** a medida que los ingresos y las ganancias de capital son percibidos por los sujetos pasivos (RIR18 art.2).

A efectos del impuesto, se considera como **domicilio fiscal** de las personas físicas al lugar elegido por las mismas (RIR18 art.26).

A falta de elección, se considera domicilio a la residencia habitual o al centro habitual de la actividad del sujeto pasivo.

A efectos de **comunicación** se considera domicilio (RIR18 art.27):

- la dirección postal facilitada a la administración tributaria, a efectos de registro; y,
- la dirección electrónica asignada por la administración tributaria, siempre que sea autorizada por el contribuyente.

El **cambio de domicilio fiscal** de la persona física residente en Brasil a una jurisdicción de baja tributación sólo tiene efecto a partir de la fecha en la que el contribuyente demuestra (RIR18 art.29):

- ser residente, de hecho, en esa jurisdicción;
- su sujeción al impuesto sobre la totalidad de los rendimientos del trabajo y del capital y demuestre el pago efectivo de ese impuesto en esa jurisdicción.

Se consideran **residentes de hecho** a aquellas personas físicas que hayan permanecido efectivamente en dicha jurisdicción por más de **183 días** (consecutivos o no), en un periodo de hasta **12 meses**, o que acrediten la residencia habitual de su familia y la mayor parte de su patrimonio en esta.

Las personas físicas que **abandonan** Brasil **transitoriamente** deben nombrar a una persona para que les represente y cumpla, en su nombre, con las obligaciones fiscales correspondientes (RIR18 art.30).

Los cónyuges pueden optar por tributar de manera **conjunta** (RIR18 art.7).

Las personas físicas están obligadas a inscribirse en el Registro de Personas Físicas (**CPF**, en portugués), en la forma, plazo y condiciones establecidas por la Receita Federal (RIR18 art.32).

Base imponible

La renta bruta está constituida por el producto del trabajo y del capital o de la combinación de ambos, de las pensiones e ingresos de cualquier naturaleza, así como los incrementos patrimoniales no correspondientes a los rendimientos declarados (RIR18 art.33).

La tributación no depende de la denominación de los ingresos, títulos o derechos, de la localización, condición jurídica o nacionalidad de la fuente, del origen de los bienes que producen la renta y de la forma de percepción de las rentas o ingresos, siendo suficiente, para la incidencia del impuesto sobre la renta, el **beneficio** del contribuyente bajo cualquier forma y por cualquier título (RIR18 art.34).

Sin perjuicio del ajuste anual (en su caso), los rendimientos se someten a tributación en el **mes** en que son percibidos (RIR19 art.34 parágrafo único).

Con carácter general, las rentas percibidas por las personas físicas, excepto las derivadas por los empresarios individuales (considerados contribuyentes del IRPJ), están sujetas a tributación en base a una escala de **tipos progresivos**. No obstante, determinados rendimientos de capital y ganancias tributan de forma separada.

Rentas exentas

La normativa del impuesto establece una exención o la no sujeción a los rendimientos siguientes (RIR18 art.35):

Rendimientos procedentes del **trabajo** y asimilados, tales como:

- la alimentación, el transporte y la indumentaria de trabajo proporcionados gratuitamente por el empleador a sus empleados, o la diferencia entre el precio cobrado y el valor de mercado;
- la ayuda alimenticia en metálico abonada a los funcionarios civiles activos de las administraciones públicas;
- la cuantía percibida por ayuda de vivienda de una institución pública, distinta de la remuneración, en sustitución del derecho de uso de un inmueble por la función;
- la ayuda pecuniaria de transporte asignada por la Unión a sus empleados para su desplazamiento al trabajo y viceversa;
- las indemnizaciones de transporte a los servidores públicos por los gastos de utilización del vehículo propio para la realización de servicios externos como consecuencia de su cargo;
- las dietas por gastos de alimentación y alojamiento, en caso de servicios ocasionales prestados en municipio distinto de la sede social (incluso en el extranjero);
- las cuantías por asignación familiar (salário-família, en portugués);
- los subsidios por gastos de transporte, carga y locomoción de los empleados y sus familias, por traslado de un Municipio a otro;
- las aportaciones empresariales al Plan de Ahorro e Inversión (PAIT);
- las contribuciones de los empleadores a programas privados de pensiones, en favor de sus empleados;
- las aportaciones de los empleadores al Fondo de Jubilación Individual Programada (FAPI), para sus empleados y administradores;

- los incentivos pecuniarios abonados a los servidores públicos jubilados;
- los depósitos e intereses de las correcciones monetarias y las participaciones acreditadas en cuentas individuales del Programa de Integración Social (PIS) y del Programa de Formación de Patrimonio de los Servidores Públicos (PASEP);
- las cuantías percibidas en concepto del bono cultural (vale-cultura);
- las indemnizaciones percibidas por los empleados públicos federales que prestan servicios en la Policía Federal, de Tráfico y en unidades de la Receita Federal, Agricultura y Trabajo, situadas en localidades estratégicas, vinculadas al control, fiscalización y represión de los delitos transfronterizos;
- la cuantía de los servicios médicos, hospitalarios y dentales proporcionados, reintegrados o abonados por los empleadores a sus empleados.

Rendimientos abonados por los **fondos de pensiones** públicos y privados, tales como:

- las pensiones de jubilación abonadas (por la Seguridad Social pública o por entidades privadas de pensiones) a mayores de **65** años, sin perjuicio de la parte exenta en la escala mensual del impuesto, hasta una cuantía de **R \$ 1.903,98** mensuales, a partir de abril del año **2015**;
- las pensiones de retiro y jubilación por accidentes de trabajo percibidas por personas afectadas por diversas enfermedades y discapacidades físicas y mentales;
- las transferencias entre distintos planes de prestaciones de entidades de previsión complementaria, efectuadas por el propio participante;
- las cuantías de los rescates en las carteras de los FAPI, por el cambio de fondo o por la adquisición de participaciones en instituciones privadas de pensiones y compañías de seguros que operan con este producto;
- las prestaciones por seguro de desempleo y de asistencia por (nacimiento, enfermedad, accidentes y funeraria), abonadas por la seguridad social pública y por entidades privadas de seguridad social;
- las indemnizaciones por seguros de vida o invalidez procedentes de entidades privadas de pensiones.

Rendimientos por **indemnizaciones** y asimilados derivados de:

- las indemnizaciones por accidentes de trabajo;
- las indemnizaciones abonadas a los funcionarios públicos adscritos a programas voluntarios de cesantía;
- las indemnizaciones por despido o rescisión del contrato de trabajo, hasta el límite garantizado por la legislación laboral, así como las cuantías percibidas por depósitos, intereses y ajustes acreditados en cuentas vinculadas del Fondo de Garantía del Tiempo de Servicio (FGTS);
- las indemnizaciones por daños patrimoniales causados por la rescisión de contratos;
- las indemnizaciones por expropiación a efectos de reforma agraria, devengadas por el expropiado;
- las indemnizaciones reparatorias abonadas a amnistiados políticos;
- las indemnizaciones por daños físicos y materiales, derivadas de accidentes, hasta el límite establecido en sentencia judicial, salvo en caso de prestaciones continuas.

Rendimientos procedentes de **participaciones societarias**:

- los dividendos y utilidades percibidos a partir de **1996**;
- las distribuciones efectuadas por las microempresas a sus titulares o socios, excepto las correspondientes a salarios, alquileres o por servicios prestados;
- las cuantías derivadas del aumento de capital por la constitución de reservas o beneficios determinadas a partir de **1996** por personas jurídicas.

Rendimientos obtenidos en los **mercados financieros** y asimilados:

- los rendimientos derivados de cuentas de ahorro;
- las cuantías rescatadas de los PAIT, por la parte de las aportaciones efectuadas por el partícipe;
- los rendimientos procedentes de diversos títulos de crédito y valores inmobiliarios;
- los rendimientos distribuidos por fondos inmobiliarios que cotizan en bolsa o en el mercado extrabursátil organizado;
- las ganancias netas derivadas en operaciones en el mercado a la vista de acciones en bolsas de valores, y de oro como activo financiero, con un límite mensual no superior a **R \$ 20.000** por cada activo, respectivamente;
- el dividendo mínimo anual resultante de las participaciones del Fondo Nacional de Desarrollo (FND);
- los incrementos patrimoniales por variaciones cambiarias de los depósitos en entidades financieras extranjeras, por el valor del saldo en moneda extranjera convertido en reales al tipo de cambio de compra a **31** de diciembre;
- las cuantías percibidas por las becas del Programa «Más Médicos»;
- las becas del Programa de Becas para la Educación a través del Trabajo;
- las ganancias de capital por la venta de acciones en bolsas de valores (hasta el **31-12-2023**), emitidas por determinadas sociedades, siempre que hayan sido adquiridas a partir del **10-7-2014**.

Rendimientos obtenidos por la **enajenación de bienes y derechos**:

- Las ganancias de capital por la venta de **bienes y derechos de pequeño valor**, cuyo precio unitario (en el mes en que se efectúe), sea igual o inferior a:
 - ◆ **R \$ 20.000**, en caso de venta de acciones negociadas en el mercado extrabursátil;
 - ◆ **R \$ 35.000**, en los demás casos.
- Las plusvalías obtenidas por la venta del **único inmueble del titular**, con límite de hasta **R \$ 440.000**, siempre que no haya realizado ninguna otra venta en los últimos **5** años.
- Las ganancias de capital por la venta de **inmuebles residenciales**, siempre que esas ganancias sean reinvertidas en la adquisición de inmuebles residenciales ubicados en Brasil, en un plazo de **180** días.

Otros rendimientos, tales como:

- Las **becas** de estudio e investigación (caracterizadas como donación), siempre que no supongan una contraprestación por la prestación de servicios.
- El valor de **alquiler** de los edificios construidos, cuando sean ocupados por su propietario o cedidos gratuitamente para uso del cónyuge o parientes de primer grado.
- Las **donaciones y herencias**.
- Las **indemnizaciones** de las compañías de seguro por causa de **muerte** y cualquier otra incidencia.
- Las **indemnizaciones** por seguros de **robo** relacionadas con el objeto asegurado.
- El valor del comprobante de **peaje obligatorio**, sin incluir el valor del flete.
- La **diferencia** entre el valor percibido y el valor del capital social contenido en las **declaraciones de bienes de los socios**, en caso de devoluciones de capital social de las empresas.
- Los **premios** de loterías, limitados a la cuantía del primer tramo de la escala mensual de tipos del impuesto;
- Los rendimientos procedentes de **condominios residenciales**, con un límite anual de **R \$ 24.000**, siempre que:
 - ◆ se reinvierten en el condominio para cubrir gastos de financiación y extraordinarios;
 - ◆ están previstos y autorizados en el contrato de condominio;
 - ◆ no son distribuidos a los socios del condominio;
 - ◆ derivan del uso, alquiler o arrendamiento de partes comunes del condominio, o de la enajenación de los bienes propiedad del condominio.

Rendimientos de trabajo

A efectos del impuesto, se consideran rendimientos del trabajo asalariado y asimilados las rentas siguientes:

Salarios

Se consideran sujetos al impuesto, los rendimientos procedentes del **trabajo por cuenta ajena**. Además de los sueldos y salarios percibidos, se consideran rendimientos de trabajo cualquier otro tipo de remuneración abonada por el empleador con carácter habitual por el ejercicio de las actividades laborales del empleado relativas a asignaciones, gratificaciones, dietas, bolsas de estudio y de investigación, pagos por alquileres y otras prestaciones (RIR 18 art.36).

Los rendimientos de trabajo se incluyen en la base imponible anual del contribuyente y tributan en base a una **escala de tipos** progresivos. No obstante, los empleadores están obligados a efectuar una **retención mensual** sobre los rendimientos netos, procedentes de la aplicación de determinadas deducciones específicas a los rendimientos brutos.

Los contribuyentes pueden acreditar las retenciones aplicadas a su cuota tributaria final por el impuesto.

Rendimientos en especie

Las retribuciones en especie se encuentran totalmente sujetas al impuesto y son **valoradas** a su coste para el empleador o al valor de mercado. Entre las retribuciones sujetas a tributación se encuentran (RIR18 art.36):

- la cesión de viviendas a título gratuito o subsidiado;
- el valor de alquiler de la cesión del uso de los bienes de propiedad del empleador;
- la cesión de vehículos;
- las cuotas de acceso a clubs;
- otras.

Pensiones

Como se ha indicado anteriormente, las pensiones (públicas y privadas) percibidas por las personas físicas a partir de los **65 años**, por motivos de jubilación o discapacidad, como consecuencia de enfermedades cualificadas se encuentran exentas hasta un determinado límite, en base al cumplimiento de ciertas condiciones. Este límite está fijado en **R \$ 1.903,98 mensuales**, a partir de **2015** (RIR18 art.35 II a).

Las **demás pensiones** privadas, así como las pensiones públicas que no cumplen los requisitos correspondientes, constituyen renta gravable derivada por las personas físicas y se encuentran sujetas al impuesto sobre la renta en base a la escala de tipos progresivos. Estos rendimientos están sujetos a la retención correspondiente, una vez aplicadas determinadas deducciones específicas.

Los contribuyentes pueden **acreditar las retenciones** aplicadas frente a su cuota tributaria final por el impuesto.

Por otra parte, se aplica un **régimen opcional** (a partir del **1-1-2005**) a las pensiones procedentes de determinados planes de pensiones específicos, mediante los cuales las cuantías percibidas por los

participantes en concepto de prestaciones o rescates están sujetas a tributación en base a una retención en la fuente definitiva a los tipos siguientes (RIR18 art.691):

- 35%, para las aportaciones con un periodo de acumulación inferior o igual a 2 años;
- 30%, para las aportaciones con un periodo de acumulación superior a 2 años e inferior a 4 años;
- 25%, para las aportaciones con un periodo de acumulación superior a 4 años e inferior a 6 años;
- 20%, para las aportaciones con un periodo de acumulación superior a 6 años e inferior a 8 años;
- 15%, para las aportaciones con un periodo de acumulación superior a 8 años e inferior a 10 años;
- 10%, para las aportaciones con un periodo de acumulación superior a 10 años.

No obstante, los rescates (parciales o totales) de los recursos acumulados en los planes de pensiones anteriores que, a partir del 1-1-2005, no hayan optado por el **sistema anterior**, quedan sujetos al impuesto mediante una retención en la fuente del 15%, como pago a cuenta del impuesto determinado en la declaración anual sobre los (RIR18 art.693):

- los rescates de los planes de pensiones, incluido el FAPI; y,
- los rendimientos, en el caso de seguros de vida con cláusula de supervivencia.

Las **aportaciones** realizadas a esquemas de **pensiones públicas** son deducibles de la renta gravable del contribuyente. Siempre que se cumplan determinadas condiciones, las aportaciones realizadas a planes privados de pensiones pueden ser deducibles; la deducción se limita al 12% de los rendimientos computados en la determinación de la base imponible del impuesto (RIR18 art.75 § 1°).

Remuneraciones de directores

Los honorarios y otras remuneraciones obtenidas por los consejeros fiscales y de administración, así como por los administradores de sociedades de cualquier tipo se consideran rendimientos de trabajo, siempre que deriven de una relación contractual o estatutaria (RIR18 art.36 XIII).

De esta manera, los rendimientos netos tributan en base a la escala de tipos progresivos, estando sujetos, asimismo, a una retención mensual, que es acreditable frente a la cuota final del impuesto.

Rendimientos de Actividades Económicas

Las empresas individuales son equiparadas por el impuesto a las personas jurídicas y, por tanto, se encuentran sujetas a tributación en base a las normas del IRPJ (RIR18 art.162).

Se consideran **empresas individuales**:

- los empresarios constituidos de acuerdo con el Código Civil;
- las personas físicas que, a título individual, ejercen habitual y profesionalmente actividades económicas con fines de lucro, mediante la venta a terceros de bienes o servicios; y,
- las personas físicas que promuevan viviendas en condominio o la parcelación de terrenos.

No obstante, aquellas personas físicas que individualmente ejercen profesiones o realizan determinadas actividades no se consideran empresas individuales (RIR18 art.162 § 2°).

En este caso, los rendimientos derivados por los empresarios individuales se encuentran sujetos al impuesto en base a las normas correspondientes a los denominados **rendimientos del trabajo no asalariados y asimilados**, entre los que se incluyen (RIR18 art.38):

- los honorarios por el libre ejercicio de las profesiones de médico, ingeniero, abogado, odontólogo, veterinario, profesor, economista, contador, periodista, pintor, escritor, escultor y otros similares a los anteriores;
- la remuneración de profesiones, ocupaciones y prestación de servicios no comerciales;
- la remuneración de las actividades comerciales de agentes y representantes por cuenta ajena;
- los honorarios por la prestación de servicios en los tribunales, percibidos por notarios, funcionarios públicos etc., no remunerados exclusivamente por la Hacienda Pública;
- los honorarios derivados por corredores, subastadores y otros agentes;
- los beneficios derivados de la explotación individual de contratos de obras de cualquier naturaleza, de carácter laboral;
- los derechos de autor de obras artísticas, didácticas, científicas, urbanísticas, proyectos técnicos de construcción, instalaciones o equipos, explotados directamente por el autor o creador del bien o de la obra;
- la remuneración por la prestación de servicios en el curso de un procedimiento judicial.

Los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo no asalariado **pueden deducir** de los ingresos derivados del ejercicio de la actividad (RIR18 art.68):

- las remuneraciones abonadas a terceros (siempre que exista un vínculo laboral), incluidas las cotizaciones sociales correspondientes;
- los honorarios abonados a terceros;
- los gastos necesarios para la obtención de ingresos y el mantenimiento de la fuente de producción.

Por el contrario, estos contribuyentes no pueden aplicar **deducciones** por:

- la depreciación de instalaciones, máquinas y equipos y por gastos de arrendamiento;
- los gastos de locomoción y transporte, excepto en el caso de los representantes comerciales autónomos.

Las deducciones **no pueden exceder** de la cuantía los ingresos mensuales de la actividad. Los contribuyentes pueden **trasladar** hacia adelante el exceso de deducciones para ser compensadas en los meses siguientes, hasta el mes de diciembre del mismo año (RIR18 art.69).

No se permite el traslado del saldo pendiente a fin año a los ejercicios siguientes.

Los rendimientos netos de las actividades profesionales independientes están sujetos al impuesto en base a la escala de tipos progresivos.

Rendimientos de Capital

Las **rentas de inversión** normalmente se incluyen en la base imponible de la persona física. No obstante, los intereses abonados por las entidades jurídicas no se añaden a la base imponible, sino que son gravados separadamente mediante el mecanismo de retención en base a tipos regresivos.

A continuación, se analizan los siguientes rendimientos de capital:

Dividendos

A partir de **1996**, se encuentran **exentos** los dividendos abonados por las personas jurídicas (RIR18 art.35 IV).

Además de los dividendos, las sociedades brasileñas pueden remunerar a sus accionistas (residentes y no residentes), mediante los denominados **Juros Sobre o Capital Proprio**, que constituyen una especie de dividendo al que la normativa del impuesto aplica un tratamiento similar a los intereses.

Intereses

Los intereses abonados por las personas jurídicas no forman parte de la base imponible del impuesto y tributan **separadamente**.

Los ingresos derivados de inversiones o por operaciones financieras de renta fija o variable, percibidos por las personas físicas (incluidas las personas jurídicas exentas) quedan sujetos al Impuesto sobre la Renta en la fuente en base a los **tipos** siguientes (RIR18 art.790):

- **22,5%**, en las inversiones con un plazo de hasta **180** días;
- **20%**, en inversiones de **181** a **360** días;
- **17,5%**, en inversiones de **361** a **720** días;
- **15%**, en inversiones superiores a **720** días.

Los tipos anteriores no se aplican a los títulos de **capitalización**, en caso de rescate (sin sorteo), cuyos rendimientos son gravados a un tipo del **20%** (RIR18 art.790 § 1º).

Los intereses de obligaciones emitidas por sociedades de propósito específico (sociedades por acciones), para la ejecución de proyectos de infraestructura o para la realización de **proyectos de I+D+i**, se encuentran sujetos a un tipo del **0%**, cuando son derivados por personas físicas (RIR18 art.792).

Como se indicó anteriormente, los **Juros Sobre o Capital Proprio** (que constituyen una forma de remuneración a los accionistas sobre los fondos propios de la empresa), percibidos por las personas físicas están sujetos a una retención definitiva del **15%** (RIR18 art.726).

Regalías

Constituyen renta sujeta a gravamen, los rendimientos derivados de los derechos del **uso, disfrute o explotación** de los derechos de (RIR18 art.44):

- explotación de recursos agrícolas (incluidos los forestales);
- investigación y extracción de recursos minerales;
- uso o explotación de invenciones, procesos y fórmulas de fabricación y de marcas industriales y comerciales; y
- propiedad intelectual, exceptuando las remuneraciones percibidas por los autores o creadores de los bienes o de las obras.

Las regalías percibidas por las personas físicas forman parte de la base imponible del impuesto y tributan en base a la escala de **tipos** progresivos.

Rendimientos de capital inmobiliario

Se encuentran sujetos al impuesto, los rendimientos derivados del **arrendamiento** y **subarrendamiento** de bienes inmuebles de cualquier tipo (RIR18 art.41).

Los rendimientos del capital inmobiliario percibidos por las personas físicas se incluyen la base imponible del impuesto y tributan en base a la escala de tipos progresivos.

En caso de **cesión gratuita** de inmuebles por parte de una persona física, el contribuyente debe imputar en su declaración de renta anual, una cuantía equivalente al **10%** del valor venal (o del valor a efectos del IPTU), salvo que se trate de una cesión gratuita para uso del cónyuge o de parientes de primer grado, o el inmueble sea ocupado por el propietario (RIR18 art.41 § 1º).

Forman parte de los rendimientos del capital inmobiliario, los intereses de demora, las penalizaciones por rescisión del contrato de arrendamiento y cualquier otra compensación por el retraso en el pago, incluida la actualización monetaria (RIR18 art.41 § 2º).

Los contribuyentes pueden aplicar **deducciones** por los (RIR18 art.42):

- impuestos y tasas que inciden sobre el inmueble productor de los rendimientos;
- alquileres abonados al propietario, derivados del subarriendo del inmueble;
- gastos ocasionados por el cobro de los alquileres; y
- gastos del condominio.

Ganancias de Capital

A partir del ejercicio **2017**, las ganancias de capital derivadas por las personas físicas son gravadas en base a la escala de **tipos** siguiente (RIR18 art.153):

Base imponible (R \$)	Tipo (%)
De 0 a 5.000.000	15
Más de 5.000.000 hasta 10.000.000	17,5
Más de 10.000.000 hasta 30.000.000	20
Más de 30.000.000	22,5

Las ganancias de capital se determinan por la **diferencia** positiva entre el valor de enajenación y el coste de adquisición, determinado en los términos establecidos en el RIR18 art.134 a 147 (RIR18 art.148).

En la enajenación de inmuebles adquiridos **hasta el 31-12-1988**, los contribuyentes pueden aplicarse un porcentaje fijo de reducción sobre la ganancia de capital obtenida, en base al año de adquisición o de incorporación del bien (**5%** por año, hasta el **100%**) (RIR18 art.149).

No se consideran ganancias de capital (RIR18 art.131):

- las indemnizaciones por la expropiación de terrenos, a efectos de reforma agraria; ni
- las indemnizaciones derivadas de siniestros, hurtos o robos relativas a los objetos asegurados.

En la determinación de la ganancia de capital, **se excluyen** (RIR18 art.132):

- las transmisiones mortis causa y las donaciones anticipadas de la legítima; y

- las permutas de inmuebles sujetos a escritura pública, siempre que ninguna de las partes perciba alguna parte en dinero, excepto en el caso de los inmuebles rurales con mejoras.

Se aplica una **exención** a las ganancias de capital derivadas de (RIR18 art.133):

- La enajenación de **bienes y derechos de pequeño valor**, cuyo precio unitario de venta (en el mes que se efectúe), sea igual o inferior a:
 - ◆ R \$ 20.000, en caso de venta de acciones negociadas en el mercado extrabursátil;
 - ◆ R \$ 35.000, en los demás casos.
- La enajenación de la **vivienda habitual** del contribuyente, con un límite de hasta R \$ 440.000, siempre que no haya realizado ninguna otra venta en los últimos 5 años.
- La venta de **inmuebles residenciales** por las personas físicas residentes, siempre que esas ganancias sean reinvertidas en la adquisición de inmuebles residenciales ubicados en Brasil, en un plazo de **180 días**.

Las ganancias de capital por la venta de **acciones cotizadas** y otros títulos en bolsas de valores, o en mercados extrabursátiles organizados, se consideran rendimientos y ganancias netas (“*ganhos líquidos*”) derivados en los mercados financieros y de capitales. Esas ganancias tributan a un tipo del **15%** (RIR18 art.839).

Estas ganancias de capital (“*ganhos líquidos*”) están constituidas por los resultados positivos derivados en las operaciones mensuales realizadas, admitiéndose la **deducción** de los gastos incurridos y la compensación de las pérdidas sufridas en las operaciones. Esas pérdidas pueden ser **compensadas** con los “*ganhos líquidos*” obtenidos en los meses siguientes en las operaciones de la misma naturaleza. La deducción de los gastos y la compensación de las pérdidas sólo se autoriza en caso de operaciones realizadas en **mercados organizados** (RIR18 art.841).

Las ganancias derivadas de la venta de acciones en bolsa o en mercados extrabursátiles organizados están sujetas a una **retención** en la fuente del impuesto del **0,005%**, que puede ser acreditada frente al impuesto sobre la renta final (RIR18 art.849).

Los rendimientos derivados de las **operaciones intradía**, realizadas en bolsas de valores, de mercancías, de futuros y similares, están sujetas a una retención en la fuente del **1%** (RIR18 art.851).

Hasta el 31-12-2023, se aplica una **exención** del impuesto a las ganancias de capital derivadas por las personas físicas, por las ventas realizadas (en el mercado a la vista), de acciones de pequeñas y medianas empresas, adquiridas a partir del **10-7-2014** (RIR18 art.845).

Deducciones Personales

Se establece una distinción entre las siguientes deducciones personales:

Deducciones

Las personas físicas residentes pueden aplicar las deducciones siguientes a efectos del cómputo de su base imponible mensual:

- Las contribuciones a la **seguridad social** de la Unión y sus organismos descentralizados (RIR18 art.67-I).
- Las contribuciones efectuadas por el contribuyente a **entidades privadas de pensiones** domiciliadas en Brasil, hasta el **12%** de la base imponible (RIR18 art.67-II).

- Las aportaciones efectuadas por el contribuyente a **entidades cerradas de previsión** complementaria de naturaleza pública, destinadas a financiar prestaciones complementarias similares a las garantizadas por la seguridad social, hasta el **12%** de la base imponible total (RIR18 art.67-III).
- Los gastos deducibles relacionados con los rendimientos percibidos por las personas físicas que prestan por **servicios independientes** (trabajo no asalariado) (RIR18 art.68).
- La deducción mensual de **R \$ 189,59** por **persona dependiente** -cónyuge, pareja de hecho, hijos, etc.- (RIR18 art.71).
- Los pagos por **pensiones alimenticias** y ayudas por hijos efectuados en base a una decisión judicial (RIR18 art.72).
- Las pensiones abonadas por el sistema de seguridad social nacional, estatal o municipal a personas **mayores de 65 años**, desde el **1-4-2015**, hasta una cuantía de **R \$ 1.903,98 mensuales** (RIR18 art.35-II-a).

Asimismo, en la determinación de la base imponible del impuesto en la declaración de ajuste anual, pueden deducirse los pagos efectuados en el año por:

- los **gastos médicos**, dentales y hospitalarios, etc., incurridos por el contribuyente y las personas dependientes del mismo, justificados mediante las correspondientes facturas (RIR18 art.73);
- desde el **2015**, los **gastos de educación** cualificados incurridos por el contribuyente y sus dependientes, hasta una cuantía de **R \$ 3.561,50** (RIR18 art.74);
- las primas abonadas por pólizas de seguro de salud.
- desde el **2015**, la deducción anual por **dependiente** de **R \$ 2.275,08** (RIR18 art.76-f).

Deducción simplificada

Las personas físicas que **sólo** derivan **rendimientos de trabajo** pueden optar por aplicar (en vez de las deducciones generales descritas arriba), una deducción simplificada equivalente al **20%** de su renta, con un límite de **R \$ 16.754,34**, a partir del ejercicio **2015**. Esta deducción del **20%** reemplaza cualquier otra deducción y se aplica únicamente a efectos de la declaración anual (RIR18 art.77).

Deducciones personales y familiares en la base

Los contribuyentes personas físicas pueden deducir por cada **dependiente cualificado**, desde el **1-4-2015**, una cuantía mensual de **R \$ 189,59**, o una cuantía anual de **R \$ 2.275,08**.

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

Los contribuyentes pueden aplicar deducciones en la cuota tributaria (créditos fiscales), bajo ciertas limitaciones, por (RIR18 art.80):

- las aportaciones realizadas a los **proyectos culturales** del Programa Nacional de Apoyo a la Cultura - Pronac;
- las inversiones realizadas en determinadas **actividades audiovisuales** incentivadas;
- los aportes realizados a los **Fondos** Nacionales, Distritales, Estatales y Municipales por los Derechos de la **Niñez** y la Adolescencia (RIR18 art.98);
- las aportaciones a los Fondos Nacionales, Distritales, Estatales y Municipales de la Tercera Edad (RIR18 art.102);
- las aportaciones o donaciones a **proyectos deportivos** autorizados (RIR18 art.103).

Pérdidas

Las personas físicas no pueden **trasladar** (hacia adelante o hacia atrás) las pérdidas anuales. No obstante, existen normas que autorizan el traslado hacia adelante de gastos mensuales que exceden la renta mensual durante el mismo ejercicio económico.

Tipo de gravamen

El impuesto sobre la renta mensual y los pagos a cuenta se calculan sobre las ganancias netas mensuales (ganancias menos deducciones).

La cuota tributaria del impuesto sobre la renta **mensual** se calcula sobre los ingresos brutos mensuales, menos las deducciones permitidas y se determina, a partir del ejercicio **2016**, de acuerdo con la siguiente escala de tipos (RIR18 art.122 V):

Base imponible mensual (R \$)	Cuota (R \$)	Tipo marginal (%)
0 - 1.903,98	0	0,00
1.903,99 - 2.826,65	142,80	7,50
2.826,66 - 3.751,05	354,80	15,00
3.751,06 - 4.664,67	636,13	22,50
Más de 4.664,68	869,36	27,50

El impuesto **anual** se determina en base a los ingresos brutos, minorados por las deducciones anuales autorizadas, en base a la siguiente escala de tipos progresivos, vigente a partir de **2016**:

Base imponible mensual (R \$)	Cuota (R \$)	Tipo marginal (%)
0 - 22.847,76	0	0,00
22.847,77 - 33.919,80	1.713,58	7,50
33.919,81 - 45.012,60	4.257,57	15,00
45.012,61 - 55.976,16	7.633,51	22,50
Más de 55.976,16	10.432,32	27,50

Retenciones Internas

Las personas físicas están sujetas a retención de acuerdo con la escala de tipos progresivos generales, en relación con las rentas de trabajo y cualquier renta abonada por entidades jurídicas. El impuesto es retenido en cada pago. Cuando el **mismo pagador** realiza **más de un pago**, la retención es calculada sobre el agregado de los pagos a la persona física durante el mes. La retención efectuada se considera generalmente como un pago a cuenta y es acreditable frente a la cuota tributaria anual final del contribuyente.

Las cuantías percibidas por los trabajadores de su empleador relacionadas con el **programa de participación en los beneficios de la empresa** están sujetas a una retención final en la fuente, de forma

separada de los demás rendimientos, en base a los siguientes tipos, establecidos a partir de abril del 2015 (RIR18 art.683 III):

Base imponible (R \$)	Tipo marginal (%)
0 - 6.677,55	0,00
6.677,56 - 9.922,28	7,50
9.922,29 - 13.167,00	15,00
13.167,01 - 16.380,38	22,50
Más de 16.380,38	27,50

Dentro de esta categoría, se analizan los siguientes **conceptos**:

Dividendos

No se aplica ningún tipo de retención sobre los dividendos, ya que los dividendos abonados a partir de **1996**, por entidades jurídicas brasileñas a las personas físicas están **exentos** del impuesto sobre la renta personal (RIR18 art.725).

Intereses

Los intereses de cualquier tipo abonados por entidades jurídicas, incluyendo los intereses percibidos en relación con operaciones de crédito o cualquier otro tipo inversión en renta fija, **tributan separadamente** (no se añaden a las otras rentas, a efectos del cálculo del impuesto), mediante una retención final a los tipos siguientes (RIR18 art.790):

- **22,5%**, para inversiones con un plazo de hasta **180** días;
- **20%**, para inversiones con un plazo de **181** a **360** días;
- **17,5%**, para inversiones con un plazo de **361** a **720** días;
- **15%**, inversiones con un plazo superior a los **720** días.

Los intereses de deuda pública derivados por las personas físicas **residentes** también están sujetos a retención de acuerdo con los tipos regresivos.

Se aplica un **tipo cero** en el caso de las rentas por intereses de las obligaciones emitidas por entidades jurídicas especialmente dedicadas a la realización de proyectos de infraestructura, o a proyectos de investigación y desarrollo e innovación.

Además del pago de dividendos, en determinadas circunstancias las sociedades brasileñas pueden remunerar a sus accionistas abonando intereses sobre el capital de los accionistas (**Juros sobre o Capital Proprio**). El pago de este tipo de intereses sobre el capital está sujeto a una retención final del **15%** (RIR18 art.726).

Retenciones a no residentes

Las rentas de fuente brasileña derivadas por personas no residentes están sujetas a una retención sobre la cuantía bruta:

Dividendos

A partir de **1996**, se encuentran exentos de tributación los dividendos abonados por las sociedades brasileñas a personas no residentes (RIR18 art.756).

Intereses

Los intereses abonados a personas físicas no residentes están sujetos a una retención final del **15%** sobre la cuantía bruta. No obstante, se aplica un tipo del **10%** a determinadas operaciones (RIR18 art.760). Los intereses abonados a personas no residentes localizadas en jurisdicciones de baja o nula tributación están sujetos a una retención del **25%**.

Regalías

Las regalías de cualquier tipo abonadas a personas no residentes están sujetas a una retención del **15%** (RIR18 art.767).

Otras rentas

- **Rendimientos del capital inmobiliario.** Las cuantías abonadas a personas no residentes, por rendimientos del capital inmobiliario están sujetas a una retención de **15%** (RIR18 art.763).
- **Servicios de Asistencia Técnica.** Los rendimientos por asistencia técnica y similares derivados en Brasil, por personas físicas no residentes están sujetos a una retención del **15%** (RIR18 art.765).

C. Contribución Social sobre la Ganancia Neta de las Personas Jurídicas

(L N° 7689-98 -LCSLL- y sus modificaciones)

La CSLL es un tributo establecido en la Constitución Federal de Brasil art.195 I, destinado a financiar la seguridad social (LCSLL art.1).

Hecho imponible

La CSLL se aplica sobre el beneficio neto de las personas jurídicas.

Sujeto pasivo

Son contribuyentes, las personas jurídicas domiciliadas en Brasil y las equiparadas a ellas por la legislación tributaria (LCSLL art.4).

Base imponible

La base imponible de la CSLL está constituida por la cuantía del resultado del ejercicio cerrado a **31** de diciembre de cada año, antes de la provisión por el Impuesto sobre la Renta. En el caso de incorporación, fusión, escisión o cierre de actividades, la base imponible de la contribución está constituida por el resultado constatado en su balance. El resultado del ejercicio, de acuerdo con la legislación contable, es **ajustado** por (LCSLL art.2):

- La adición de los **resultados negativos** de la valoración de las inversiones por el valor del patrimonio neto.
- La adición de la cuantía de la **reserva de revalorización**, reducida durante el periodo base, cuya contrapartida no haya sido computada en el resultado del periodo base.
- La adición de la cuantía de las **provisiones no deducibles** en la determinación del beneficio real, excepto la provisión por el Impuesto sobre la Renta.
- La exclusión del resultado positivo de la valoración de **inversiones** por el valor del patrimonio neto.
- La exclusión de los **beneficios y dividendos** derivados de las participaciones societarias en personas jurídicas domiciliadas en Brasil que hayan sido computadas como ingresos.
- La exclusión del valor (corregido monetariamente), de las provisiones añadidas de acuerdo con el punto c) anterior, que hayan sido reducidas en el curso del periodo base.

En el caso de las personas jurídicas **no obligadas a llevar contabilidad**, la base imponible de la contribución se determina como el **10%** de los ingresos brutos obtenidos en el período comprendido entre el **1** de enero y **31** de diciembre de cada año, salvo en el caso de incorporaciones, fusiones, escisiones o cierre de actividades (LCSLL art.2 § 2º).

Tipo de gravamen

La CSLL se aplica a los tipos siguientes (LCSLL art.3):

- **20%**, hasta el 31-12-2021 y **15%**, a partir del 1-1-2022, en el caso de las entidades de valores, de financiación y entidades de ahorro y crédito;
- **20%**, hasta el 31-12-2021 y **15%**, a partir del 1-1-2022, en el caso de las cooperativas de crédito;
- **25%**, hasta el 31-12-2021 y **20%**, a partir del 1-1-2022, en el caso de los bancos de cualquier tipo; y
- **9%**, para las demás personas jurídicas.

II. Impuestos sobre la Propiedad

A.

Impuesto Territorial Rural

(L N° 9.393-96 -LITR- y normas modificatorias; Reglamento D N° 4.382-02)

El denominado *Impuesto sobre la Propiedad Territorial Rural* (en adelante, ITR) es un impuesto federal, previsto en la Constitución Federal de Brasil en el art.153 VI.

Hecho imponible

El ITR es un impuesto anual cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad, el dominio útil o la posesión de inmuebles localizados fuera de las zonas urbanas de los municipios, a 1 de enero de cada año. Este impuesto también se aplica sobre los inmuebles declarados de interés social a efectos de reforma agraria, mientras la propiedad no sea transferida (LITR art.1).

Por el contrario, el impuesto **no se aplica** a las denominadas pequeñas zonas rurales (cuya superficie oscila entre 30 y 100 Ha), explotadas por aquellos propietarios y núcleos familiares que no disponen de ninguna otra propiedad (LITR art.2).

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos del ITR, los propietarios del inmueble rural, los titulares del dominio útil o las personas que ostentan la posesión, a cualquier título. El domicilio fiscal del contribuyente es el municipio donde se encuentra el inmueble (LITR art.4).

Base imponible

La base imponible del ITR está constituida por el «Valor da Terra Nua Tributável (VTNt)», es decir, el valor de la finca rústica, excluidos los valores de mercado correspondientes a las construcciones, instalaciones, cultivos, pastos y plantaciones (LITR art.10).

Tipo de gravamen

El ITR se determina mediante la aplicación al Valor del Terreno Desnudo Tributable (VTNt), de los tipos de la escala siguiente, teniendo en cuenta la superficie total del inmueble y el grado de utilización de este (LITR art.11):

Superficie total de inmueble (en hectáreas)	GRADO DE UTILIZACIÓN - GU (en %)				
	Más del 80	Del 65 al 80	Del 50 al 65	Del 30 al 50	Hasta 30
Hasta 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
de 50 a 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
de 200 a 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
de 500 a 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
de 1.000 a 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Superior a 5.000	0,45	3,00	6,4	12,00	20,00

En el caso de que **no exista superficie útil**, una vez aplicadas las exclusiones previstas anteriormente (LITR art.10), se aplican los tipos correspondientes a los bienes inmuebles con un nivel de utilización superior al 80%, de acuerdo con la superficie total del inmueble. En ningún caso, la cuantía a abonar del impuesto puede ser inferior a R \$ 10.

Exenciones

Se aplica una exención del impuesto a (LITR art.3):

- las fincas rústicas incluidas en un **programa** oficial de **reforma agraria**;
- el **conjunto de fincas** rústicas de un mismo titular (que no posea inmuebles urbanos), cuya superficie total cumpla con los límites indicados anteriormente, siempre que sean explotadas por el titular y su familia (con la posible ayuda de terceros).

Declaración y pago del impuesto

La liquidación y pago del ITR debe ser efectuada por los contribuyentes en los plazos y condiciones establecidos por la Receita Federal, con sujeción a ratificación posterior (LITR art.10).

El pago del impuesto debe ser efectuado hasta el **último día hábil** del mes fijado para la entrega de la declaración correspondiente (DIAT). No obstante, el contribuyente puede optar por fraccionar el pago en **3** cuotas iguales, mensuales y consecutivas (LITR art.12).

En caso de **falta de entrega** de la declaración (DIAC o DIAT)⁴, así como de infravaloración o suministro de **información inexacta, incorrecta o fraudulenta**, la Receita Federal procede a la determinación y liquidación del impuesto, teniendo en cuenta la información sobre los precios de los terrenos incluido en sus sistemas, así como los datos de la superficie total, superficie tributable y grado de utilización del inmueble, determinados en los procedimientos de fiscalización (LITR art.14).

La Receita Federal está encargada de la **administración del ITR**, incluidas las actividades de recaudación, fiscalización e inspección (LITR art.15).

Desde el **1-1-1997**, a efectos de la determinación de las **ganancias de capital** en el Impuesto sobre la Renta, se considera como valor de adquisición y de venta del inmueble rural, el VTN declarado, en los años de su adquisición y de la venta (LITR art.19).

4 El **DIAT** es el Documento de Información y Liquidación, y el **DIAC** es el Documento de Información y Actualización Catastral (RLITR art.36).

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

A. Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social y Contribución a los Programas de Integración Social y de Formación del Patrimonio del Servidor Público

(L N° 9.718-98 y sus modificaciones -Ley compilada PIS/PASEP y COFINS-; L N° 10.865-04 y sus modificaciones)

Las denominadas *Contribuciones para la Financiación de la Seguridad Social (COFINS)* y las destinadas a los *Programas de Integración Social y de Formación del Patrimonio del Servidor Público (PIS/PASEP)*, tienen su base en la Constitución Federal de Brasil art.239. Se trata de unas contribuciones federales destinadas a financiar la Seguridad Social.

Hecho imponible

El hecho imponible de estas contribuciones está constituido por los ingresos brutos de las empresas.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos de ambas contribuciones las personas jurídicas de derecho privado, incluyendo a las personas equiparadas a las anteriores por la normativa del impuesto sobre la renta.

Base imponible

Las contribuciones a la PIS/PASEP y a la COFINS, a cargo de las personas jurídicas privadas, se determinan en base a su facturación mensual (L N° 9718 art.2°).

Es decir, la base imponible está constituida por los **ingresos brutos** del sujeto pasivo, una vez efectuada la **exclusión de** (L N° 9.718 art.3°):

- Las **ventas anuladas** y los descuentos incondicionales otorgados.
- Los reembolsos de las **provisiones** y las **recuperaciones de créditos deducidos** como pérdidas, que no representan la entrada de nuevos ingresos, el resultado positivo de la valoración de las inversiones por la cuantía del patrimonio neto y los beneficios y dividendos derivados de las participaciones patrimoniales que hayan sido computados como ingresos brutos.
- Los ingresos provenientes de la **venta de activos fijos**, considerados como inversiones, inmovilizado o intangibles.
- Los ingresos derivados de la construcción, mantenimiento, ampliación o mejora de **infraestructuras**, cuya contrapartida está constituida por los activos intangibles que otorgan el derecho de explotación de concesiones de servicios públicos.

En las operaciones de **cambio de divisas** efectuadas por instituciones financieras autorizadas, los ingresos brutos se determinan por la diferencia positiva entre el precio de venta y el precio de compra de la moneda extranjera (L N° 9.718 art.3° § 4°).

Por su parte, para determinar la **base imponible** de las contribuciones PIS/PASEP y COFINS, las entidades financieras, aseguradoras y de previsión o capitalización, además de las exclusiones y deducciones mencionadas anteriormente, pueden **excluir o deducir** (L N° 9.718 art.3° § 6°):

- En el caso de **entidades financieras** de crédito, ahorro, valores y leasing, etc.:
 - ◆ los gastos incurridos en las operaciones de intermediación financiera;
 - ◆ los gastos por las obligaciones de empréstitos y préstamos, en concepto de reembolso, de los recursos de las instituciones de derecho privado;
 - ◆ el descuento en la colocación de títulos;
 - ◆ las pérdidas en los títulos de renta fija y variable, excepto las acciones;
 - ◆ las pérdidas en activos financieros y mercancías, en operaciones de cobertura.
- En el caso de las **compañías de seguros privadas**, el importe de las indemnizaciones por los siniestros efectivamente abonados, una vez deducidas las cuantías percibidas en concepto de coaseguro y reaseguro, rescates y otras recuperaciones.
- En el caso de **entidades de previsión privada** (abiertas y cerradas), los ingresos derivados en las inversiones financieras destinadas al pago de prestaciones de jubilación, pensión, ahorro y rescates.
- En el caso de las **sociedades de capitalización**, los rendimientos derivados de las inversiones financieras destinadas al pago del rescate de los títulos.

Tipo de gravamen

Se aplican **dos regímenes** distintos para la determinación de las contribuciones. En el **sistema acumulativo**, las contribuciones se determinan en base a los siguientes tipos generales (L N° 9.718 art.4° IV):

- COFINS: **3%**.
- PIS/PASEP: **0,65%**.

El sistema acumulativo no permite a los contribuyentes la deducción de los créditos relacionados con la adquisición previa de bienes e insumos.

El sistema de determinación acumulativo es obligatorio para las personas jurídicas que han optado por el régimen del beneficio presunto, a efectos del IRPJ.

Asimismo, se aplican **tipos de gravamen diferentes** a:

Los **productores e importadores** de derivados del **petróleo** (L N° 9.718 art.4° I, II y III):

- Sobre los ingresos brutos de la venta de **gasolina** y sus derivados, excepto la gasolina de aviación:
 - ◆ COFINS: **23,44%**;
 - ◆ PIS/PASEP: **5,08%**.
- Sobre los ingresos brutos por la venta de **gasoil** y sus derivados:
 - ◆ COFINS: **19,42%**;
 - ◆ PIS/PASEP: **4,21%**.
- Sobre los ingresos **brutos procedentes de la venta de gas licuado del petróleo y del gas natural**:
 - ◆ COFINS: **47,4%**;
 - ◆ PIS/PASEP: **10,2%**.

- Las contribuciones PIS/PASEP y COFINS aplicadas a los ingresos brutos sobre las **ventas de alcohol** (incluido el utilizado para combustible), se determinan en base a los siguientes tipos (L N° 9.718 art.5° I y II):
- En el caso de **productores e importadores**:
 - ◆ COFINS: **6,9%**;
 - ◆ PIS/PASEP: **1,5%**.
- En el caso de **distribuidores**:
 - ◆ COFINS: **17,25%**;
 - ◆ PIS/PASEP: **3,75%**.

En el **sistema no acumulativo**, los tipos de gravamen aplicados a las contribuciones son:

- ◆ COFINS: **7,6%** (L N° 10.833 art.2).
- ◆ PIS/PASEP: **1,65%** (L N° 10.833 art.16).

En este sistema, establecido por la L N° 10.833-03, los contribuyentes pueden deducir los créditos relacionados con la adquisición previa de bienes e insumos, así como los relativos a cargas y gastos que podrán ser deducidos posteriormente de las cuotas de las dos contribuciones.

Pese a que el sistema no acumulativo es obligatorio para las personas jurídicas que determinan el IRPJ en base al régimen del beneficio real, la propia L N° 10.833 art.10, establece que los ingresos derivados de las actividades llevadas a cabo por determinadas empresas (periodísticas, comunicación, transporte colectivo, telemarketing, call centers, etc.), deben determinar las contribuciones en base al sistema acumulativo, incluso si los contribuyentes han optado por el sistema no acumulativo.

Contribuciones PIS/PASEP y COFINS - Importación

Las denominadas *Contribuciones para los Programas de Integración Social y de Formación del Patrimonio del Servidor Público* incidente en la importación de Productos o Servicios Extranjeros (PIS/PASEP - Importación) y la *Contribución Social para la Financiación de la Seguridad Social* a cargo del importador de Bienes y Servicio Extranjeros (COFINS - Importación), tiene su base en la Constitución Federal de Brasil art.149 II § 2° y 195 IV.

El **objetivo** de estas contribuciones, que gravan los productos y servicios importados, es aplicar un gravamen equivalente al soportado por los bienes producidos en Brasil.

Hecho imponible

El hecho imponible de ambas contribuciones está constituido por (L N° 10.865 art.3°):

- la importación de bienes en Brasil; o,
- los pagos, acreditaciones y las remesas efectuadas a no residentes como contraprestación por los servicios prestados.

El hecho imponible se constituye y las contribuciones se **devengan**, con carácter general, en (L N° 10.865 art.4°):

- la fecha del registro de la declaración de importación de los bienes sometidos a despacho para consumo;
- en la fecha de realización de los pagos, acreditaciones, entrega o remesas.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos de las contribuciones (L N° 10.865 art.5°):

- las personas físicas y jurídicas que realizan importaciones;
- las personas físicas o jurídicas que contratan los servicios de personas no residentes; y,
- los beneficiarios del servicio, en el caso de contratistas no residentes.

Se consideran **responsables solidarios** de las contribuciones (L N° 10.865 art.6):

- los adquirentes de bienes extranjeros, por las importaciones realizadas a su nombre por parte de las personas jurídicas importadoras;
- los transportistas de mercancías extranjeras o bajo control aduanero, incluso en las rutas internas;
- los representantes en Brasil de transportistas extranjeros;
- los depositarios de bienes bajo control aduanero; y,
- los consignatarios y los operadores de transporte multimodal, incluidos los subcontratistas.

Base imponible

La base imponible de las contribuciones está constituida por (L N° 10.865 art.7°):

- El **valor en aduana**, en las importaciones.
- Las **cuantías abonadas** y las remesas al exterior, con anterioridad a la aplicación de las retenciones por:
 - ♦ el Impuesto sobre la Renta;
 - ♦ el Impuesto sobre Servicios de cualquier Naturaleza (ISS);
 - ♦ la cuantía de las propias contribuciones, en el caso de los pagos efectuados al exterior.

La normativa establece determinadas **reducciones** en la base imponible en las importaciones de camiones y determinada maquinaria y vehículos incluidos en Tabla de tipos de gravamen (TIPI), del Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI).

Tipo de gravamen

Las contribuciones se determinan mediante la aplicación a la base imponible definida anteriormente de los siguientes tipos impositivos (L N° 10.865 art.8° I y II):

- En caso de **importaciones**:
 - ♦ COFINS-Importación: **9,65%**;
 - ♦ PIS/PASEP-Importación: **2,1%**.
- En caso de **pagos y remesas** efectuadas:
 - ♦ COFINS-Importación: **7,6%**;
 - ♦ PIS/PASEP-Importación: **1,65%**.

No obstante, la normativa legal establece **tipos diferentes** aplicables a la importación de determinados productos:

- productos farmacéuticos;
- productos de perfumería, tocador e higiene personal;
- máquinas y vehículos autopropulsados;
- neumáticos nuevos y cámaras de aire de goma;

- las gasolinas y sus derivados, excepto la de aviación y el diésel y sus derivados, gas licuado de petróleo (GLP), el gas natural y el queroseno de aviación;
- determinados componentes de automóviles;
- otros productos.

Asimismo, la Ley autoriza al gobierno a aplicar un **tipo del 0%** en las contribuciones a los (L N° 10.865 art.8° § 11):

- productos químicos y farmacéuticos;
- productos destinados al uso hospitalario y clínico, campañas de salud públicas y laboratorios.

Por otra parte, se establecen unos tipos de gravamen del **0%** a las importaciones de una larga lista de productos incluidos en la L N° 10.865 art.8° § 12.

Exenciones

(L N° 10.865 art.9°)

Se establecen exenciones a:

- las importaciones efectuadas por la Unión y sus organismos descentralizados, las misiones diplomáticas y las representaciones de organismos internacionales permanentes en Brasil;
- las muestras y remesas internacionales sin valor comercial, determinados equipajes, objetos de arte donados a museos, etc.

Crédito

(L N° 10.865 art.15)

Estas contribuciones se determinan en base al sistema no acumulativo y, por tanto, los contribuyentes sujetos a este régimen pueden acreditar determinados **pagos efectuados en la importación** para su posterior compensación.

La Receita Federal es la institución encargada de la administración y fiscalización de estas contribuciones (L N° 10.865 art.20).

IV. Impuestos Selectivos

- A. Impuesto sobre Productos Industrializados
- B. Contribución de Intervención en el Dominio Económico sobre los Combustibles
- C. Contribución de Intervención en el Dominio Económico incidente sobre las Remesas al Exterior

A. Impuesto sobre Productos Industrializados

(D N° 7.212-10 y sus modificaciones)

Brasil dispone de más de un impuesto sobre el valor añadido. El denominado *Impuesto sobre Productos Industrializados* (en adelante, *IPI*) se aplica, a **nivel federal**, en cada etapa del proceso de producción y sobre las importaciones. Además, a **nivel estatal** también se aplica el denominado *Impuesto sobre la Distribución de Bienes, Transporte Interestatal Intermunicipal y sobre Servicios de Comunicación (ICMS)*.

El denominado IPI es un impuesto federal, previsto en la Constitución Federal de Brasil art.153 IV.

Hecho imponible

El hecho imponible del IPI está constituido por (D N° 7.212-10 art.35):

- el despacho aduanero de productos importados;
- la salida de los productos de los establecimientos industriales o equivalentes.

El hecho imponible se produce y el impuesto se **devenga** (D N° 7.212-10 art.36):

- En el momento de entrega al comprador de los productos vendidos a través de **vendedores ambulantes**.
- A la salida de los almacenes del establecimiento industrial, de los productos **entregados directamente** a otro establecimiento.
- A la salida de la aduana de los productos **enviados directamente** por el importador a terceros.
- A la salida del establecimiento industrial directamente para otro establecimiento de la misma empresa o de un tercero, en relación con los productos destinados a su **industrialización**.
- A la salida de los bienes producidos por los socios hacia sus cooperativas, consideradas opcionalmente **equivalentes** a un establecimiento industrial.
- Al 4° día de la fecha de **emisión de la factura** correspondiente, para los productos que hasta el día anterior no hayan salido del establecimiento del contribuyente.
- En el momento de la finalización de la operación industrial, cuando esta se efectúa en el lugar de consumo o de utilización del producto **fuera del establecimiento industrial**.
- Al inicio de consumo o de la utilización de papel destinado a la impresión de **libros, periódicos y revistas** para fines distintos de los previstos en la inmunidad constitucional, o a la salida del fabricante, importador o de sus establecimientos de distribución, para personas distintas de las empresas periodísticas o editoriales.
- En el momento de la **retirada** de bienes efectuada por los propios productores.

- En la fecha de emisión de la factura por parte del **establecimiento industrial**.
- En el momento de la venta de los productos **consumidos o utilizados** dentro del establecimiento industrial.
- A la salida simbólica del **alcohol** de las plantas de producción a sus cooperativas equiparadas a establecimiento industrial.

En caso de venta y exposición o **consumo en Brasil**, de **productos destinados a la exportación**, el hecho imponible se produce en la fecha de salida de los productos del establecimiento industrial (D N° 7.212-10 art.37).

Por el contrario, **no constituyen hecho imponible** (D N° 7.212-10 art.38):

- El **despacho aduanero** de productos nacionales retornados a Brasil, en determinados casos.
- Las **salidas** de productos con **posterioridad** a la anterior:
 - ◆ en los casos de alquiler o arrendamiento, a menos que el producto haya sido objeto de una industrialización ulterior; o,
 - ◆ en el caso de activos permanentes (industrializados o importados por el propio establecimiento industrial), destinados a la prestación de servicios por parte de la propia empresa.
- La salida de **productos incorporados al activo permanente**, una vez transcurridos de 5 años desde su incorporación por el establecimiento industrial que los haya industrializado o importado.
- La **salida** de productos por **cambio de dirección** del establecimiento.

En cualquier caso, el impuesto siempre se devenga cualquiera que sea el **destino** de los productos o el título jurídico por el que realice la importación o la salida del establecimiento del productor (D N° 7.212-10 art.39).

Sujeto pasivo

(D N° 7.212-10 art.21)

Se consideran sujetos pasivos del IPI, las personas obligadas al pago del impuesto.

Están **obligados al pago** del impuesto como contribuyentes (D N° 7.212-10 art.24):

- Los **importadores**, por los hechos imponibles derivados del despacho aduanero de productos importados.
- Los **establecimientos industriales**, por los hechos imponibles derivados de la salida de los productos fabricados en el establecimiento, así como de otros hechos imponibles derivados de estos actos.
- Los establecimientos **equivalentes** a un establecimiento industrial, por los hechos imponibles relacionados con la salida de productos de los mismos.
- Las personas que consuman o efectúen **entregas de papel** (destinado a la impresión de libros, periódicos y revistas), a personas distintas de las empresas periodísticas o editoriales, que resulten alcanzadas por la inmunidad prevista en la Constitución Federal de Brasil.
- Los que **consuman o utilicen para otro fin**, o envíen a personas distintas de las sociedades periodísticas o editoriales, el **papel** destinado a la impresión de libros, periódicos y revistas, cuando se obtenga mediante la inmunidad prevista en la Constitución Federal de Brasil.

Asimismo, se encuentran obligados al pago del impuesto como **responsables** de este (D N° 7.212-10 art.24):

- Los **transportistas** de productos gravados sin documentación justificativa de su origen.

- Los **poseedores o detentadores** de productos gravados para su venta o industrialización, en las mismas condiciones que en el punto anterior.
- Los **establecimientos** que adquieran **productos usados** cuyo origen no pueda ser demostrado por ausencia del etiquetado requerido, o del documento fiscal correspondiente.
- Los **propietarios, titulares y transportistas** de productos brasileños del Capítulo 22 y del Código TIPI 2402.20.00, que salgan del establecimiento industrial con inmunidad o suspensión del impuesto para la exportación, a menos que se encuentren en tránsito.
- Los **establecimientos** que poseen **productos gravados o exentos no etiquetados**, marcados o sellados.
- Las **personas** que no cumplan las condiciones de **no sujeción, exención o suspensión** del impuesto.
- **Otras** causas.

Domicilio tributario

A efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias y de la determinación de las facultades de las autoridades administrativas, se considera como domicilio del sujeto pasivo (D N° 7.212-10 art.32):

- El domicilio del establecimiento responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en caso de **personas jurídicas de derecho privado y empresas individuales**.
- El domicilio de la oficina encargada del cumplimiento de las obligaciones tributarias, cuando se traten de **personas jurídicas de derecho público**.
- El domicilio del negocio, la residencia habitual o cualquiera de los lugares donde ejerce su actividad, en caso de que no exista una residencia fija o conocida, cuando se trata de sujetos pasivos los **comerciantes ambulantes**.
- La residencia habitual o, en caso de que esta no sea conocida, el centro habitual de sus actividades, en el caso de **personas físicas no** incluidas en el epígrafe anterior.

En caso de **no** aplicación de las **normas anteriores**, se considera domicilio fiscal al lugar de situación de los bienes o de ocurrencia de los actos que den lugar a la obligación tributaria.

Exenciones

Salvo disposición expresa de la ley, las exenciones se aplican a los productos y no a los contribuyentes o adquirentes (D N° 7.212-10 art.50).

Las exenciones subjetivas sólo eximen de la deuda tributaria cuando sus titulares se encuentran en la situación de **sujetos pasivos o responsables**. No obstante, los titulares de la exención pueden renunciar a esta mediante comunicación a la Receita Federal de su jurisdicción (D N° 7.212-10 art.51).

Por tanto, están exentos del impuesto (D N° 7.212-10 art.54):

- Los productos industrializados por **instituciones educativas** o de **asistencia social**, destinados exclusivamente a su uso propio o a la distribución gratuita a sus alumnos o asistidos, en el cumplimiento de sus fines.
- Los productos fabricados por establecimientos públicos y municipales de la Unión y de sus organismos descentralizados, **no destinados al mercado**.
- Las **muestras** de productos de libre distribución y de escaso o nulo valor comercial.
- Las muestras de **tejidos y zapatos**, siempre que contengan, en todo caso, la expresión «sin valor comercial».
- Las aeronaves y componentes para **uso militar** vendidas a la Unión.
- Los **ataúdes** funerarios.

- El papel para **impresión musical**.
- Las **sartenes** y otros artefactos similares de uso doméstico, de fabricación rústica, de piedra o de arcilla cruda.
- Los cascos, vestimenta y protección, de cuero, aptos para las **fuerzas armadas**.
- El **material bélico** para uso de las fuerzas armadas, vendido al gobierno Federal, en base a instrucciones emitidas por la administración tributaria.
- Los **automóviles** adquiridos directamente a fabricantes nacionales por las misiones diplomáticas y consulares (o por sus miembros) y por representantes de organismos internacionales en Brasil, en base a reciprocidad.
- Los productos nacionales que salen del establecimiento industrial directamente a **tiendas libres**.
- Los materiales y equipos que salen del establecimiento industrial para Itaipú, o los importados por ella, para uso en las **obras de construcción** de la misma empresa, sus accesorios y otros complementos.
- Los productos importados directamente por las **misiones diplomáticas** u oficinas consulares de carácter permanente y por sus respectivos miembros, en base a reciprocidad.
- Los **equipajes** de pasajeros despachados con exención del Impuesto de Importación.
- Las **mercancías importadas** por pasajeros sujetas al pago del Impuesto de Importación.
- Las mercancías contenidas en envíos internacionales sujetos al **régimen fiscal simplificado** para la recaudación del Impuesto de Importación.
- Las máquinas, equipos, dispositivos e instrumentos, incluyendo (repuestos, accesorios, materias primas y productos intermedios), destinados a la **investigación científica** y tecnológica, importados por el Consejo Nacional de Desarrollo Científico y Tecnológico; por científicos, investigadores y entidades sin fines de lucro debidamente acreditadas dedicadas a este tipo de actividades.
- Otros **productos de origen extranjero**, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones exigidas en el impuesto de importación.
- Los **trofeos**, medallas y artículos deportivos de origen extranjero.
- Los vehículos, maquinaria y equipos destinados a las actividades de los cuerpos de **bomberos**.
- Los productos importados destinados al consumo en los recintos de **congresos**, ferias y exposiciones internacionales y eventos similares.
- Los bienes informáticos para la recolección electrónica de **votos**, suministrados directamente al Tribunal Superior Electoral.
- Los **repuestos**, piezas y componentes importados, destinados a la conservación, modernización y conversión de embarcaciones registradas en el REB, siempre que se realicen en astilleros brasileños.
- Los transmisores y receptores de **radio telefonía y telegrafía**, vehículos de patrulla policial, armas y municiones, adquiridos por organismos de seguridad pública de la Unión y de sus organismos descentralizados.

Base imponible

Salvo disposición en contrario, la base imponible está constituida (D N° 7.212-10 art.190):

- En las operaciones de **importación** por:
 - ◆ el valor utilizado para la determinación de los impuestos aduaneros, incluidos los tributos y cargas cambiarias efectivamente abonados por el importador;
 - ◆ el valor total de la operación de salida del establecimiento. Este valor incluye el precio del producto, más el valor de los fletes y otros gastos accesorios cargados al comprador o receptor.
- En las **operaciones internas**, por el precio de venta de los bienes.

En ambos casos, la base incluye el **precio del producto**, acrecentado por el valor de los fletes y demás gastos accesorios cargados por el contribuyente al comprador o destinatario.

El impuesto que grava los **productos usados**, adquiridos a particulares o no, que sean sometidos a procesos de industrialización (renovación o reacondicionamiento), se determina en base a la diferencia entre el precio de adquisición y el de su reventa (D N° 7.212-10 art.194).

En cualquier caso, la base imponible no puede ser **inferior** a (D N° 7.212-10 art.195):

- El **precio de mercado mayorista** en el lugar del remitente, de los productos destinados a otro establecimiento del propio remitente o al establecimiento de una empresa con la que mantiene una relación de interdependencia.
- El **90% del precio de venta al consumidor**, que no puede ser inferior al previsto en el inciso anterior, en el caso de productos enviados a **otro establecimiento** de la misma empresa, siempre que el destinatario realice exclusivamente operaciones de venta al por menor.
- El **coste de fabricación** del producto, más los costes financieros y de venta, administración y publicidad, así como su utilidad normal y demás cuotas añadidas al precio de la operación, en el caso de productos que salgan del establecimiento industrial, destinados a un comerciante autónomo, para su venta directa a los consumidores.
- El **70% del precio de venta al consumidor** en el **establecimiento de molienda**, en las entregas de café tostado a un establecimiento comercial minorista que tenga actividad accesoria de molienda.

Tipo de gravamen

El IPI se determina aplicando los tipos contenidos en la **Tabla de Incidencia del Impuesto sobre Productos Industrializados** (TIPI), sobre la base imponible de los productos (D N° 7.212-10 art.189).

Esa tabla procede del D N° 8.950-16, e incluye todas las modificaciones normativas efectuadas posteriormente. La última **actualización** utilizada data del **19-02-2021**.

El poder ejecutivo, puede **reducir** las tasas impositivas hasta el **0%** o aumentarlas hasta el **30%**, por motivos de política económica (D N° 7.212-10 art.69).

Impuestos acreditables

Al igual que el IVA, el IPI se aplica en cada una de las etapas de proceso de industrialización de los productos.

En base al sistema no acumulativo, el contribuyente puede acreditar (D N° 7.212-10 art.226):

- Los impuestos relacionados con la **adquisición** de las materias primas, productos intermedios y material de embalaje utilizados para la industrialización de los productos gravados, incluyendo las materias primas y productos intermedios no integrados en el producto, pero que son consumidos en el proceso de industrialización, con la excepción de los bienes del activo permanente.
- Los impuestos sobre las materias primas, productos intermedios y material de embalaje, **enviados a terceros** para la industrialización por encargo, sin transitar por el establecimiento adquirente.
- Los impuestos sobre las materias primas, productos intermedios y material de embalaje, **recibidos de terceros** para la industrialización de productos por encargo, cuando estén indicados en la factura correspondiente.
- Los impuestos indicados en la factura fiscal relativa a **productos industrializados por encargo**, recibidos del establecimiento industrializador, en aquellas operaciones que otorguen derecho al crédito.
- Los impuestos **abonados en el despacho aduanero**.
- Los impuestos mencionados en la factura fiscal de productos de **procedencia extranjera**.

- Los impuestos sobre los bienes de producción **recibidos por comerciantes asimilados a industriales**.
- Los impuestos abonados sobre **productos no sujetos, exentos o en suspensión**, en operaciones que den derecho al crédito.

El contribuyente puede aplicar una deducción por los créditos anteriores sobre el impuesto a abonar correspondiente a las salidas de productos de su establecimiento industrial (D N° 7.212-10 art.256).

En caso de saldo acreedor en el periodo de liquidación del impuesto, el contribuyente puede trasladar ese saldo para su compensación en el periodo siguiente.

Asimismo, las empresas productoras y exportadoras de bienes brasileños tienen derecho a un **crédito fiscal** presunto por las contribuciones PIS/PASEP y COFINS abonadas en las adquisiciones de materias primas, productos intermedios y material de embalaje efectuadas en Brasil utilizadas en sus procesos de producción (D N° 7.212-10 art.241). Lo anterior también se aplica a las ventas efectuadas a las sociedades comerciales dedicadas a la exportación.

El **cálculo** del crédito fiscal presunto se efectúa, de forma centralizada, por la sede principal de la persona jurídica (D N° 7.212-10 art.244).

Liquidación y pago del impuesto

El IPI se liquida mensualmente. Este mismo plazo se aplica a las **microempresas y empresas de pequeño tamaño** que no hayan optado por el Simples Nacional. Por el contrario, la norma no se aplica en el caso del IPI aplicado sobre las importaciones (D N° 7212-10 art.259).

Los contribuyentes deben presentar una **declaración**, de acuerdo con las instrucciones de la Receita Federal (D N° 7212-10 art.443).

B. Contribución de Intervención en el Dominio Económico sobre los Combustibles

(L N° 10.336-01 y normas modificatorias; D N° 5.060-04 y sus modificaciones)

La denominada *Contribución de Intervención en el Dominio Económico sobre los Combustibles (CIDE combustibles)*, de competencia exclusiva de la Unión, tiene su origen en la Constitución Federal de Brasil art.149 y 177. Los **ingresos** recaudados por esta contribución son **destinados** principalmente al pago de subsidios a los precios o al transporte de alcohol combustible, gas natural y derivados del petróleo; a la financiación de proyectos ambientales relacionados con la industria petrolera y gasística, así como a la financiación de programas de infraestructura de transporte (L N° 10.336-01 art.1°).

Hecho imponible

El hecho imponible de la contribución está constituido por las operaciones realizadas por los sujetos pasivos relacionadas con la **importación y comercialización** en Brasil de (L N° 10.336-01 art.3°):

- gasolinas y sus derivados;
- diésel y sus derivados;
- queroseno de aviación y otros querosenos;
- aceites combustibles (fueloil);
- gases licuados del petróleo, incluidos los derivados de gas natural y de las naftas;
- alcohol etílico combustible.

La CIDE **no se aplica** a las exportaciones de los anteriores productos (L N° 10.336-01 art.3° § 2).

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos de la CIDE a las personas físicas o jurídicas **productoras, formuladoras e importadoras** de los combustibles líquidos objeto del impuesto.

Base imponible

(L N° 10.336-01 art.4°)

La base imponible de la CIDE está constituida por la unidad de medida adoptada en la ley para cada uno de los productos sujetos a gravamen.

Tipo de gravamen

La comercialización en Brasil y la importación de los productos sujetos al impuesto está sujeta a los siguientes tipos de gravamen (D N° 5060-04 art.1):

- gasolina y sus derivados: **R \$ 100,00** por m³;
- diésel y sus derivados: **R \$ 50,00** por m³

A partir del **1-2-2015**, se aplica un **tipo del 0%** a los siguientes productos (D N° 8.395-15):

- queroseno de aviación;
- otros querosenos;
- aceites combustibles con alto contenido de azufre;
- aceites combustibles con bajo contenido de azufre;
- gases licuados del petróleo, incluido el derivado de gas natural y de las naftas;
- alcohol etílico combustible;

El contribuyente puede **deducir** de la cuantía de la CIDE repercutida en las operaciones internas, la CIDE soportada (L N° 10.336-01 art.7°):

- en la importación de dichos productos por el propio contribuyente;
- por otro contribuyente, en las adquisiciones internas.

La deducción es efectuada por la **cuantía total** de la CIDE abonada en las importaciones realizadas en el mes, teniendo en cuenta la totalidad de los productos importados y comercializados, no siendo necesaria la segregación por tipo de producto.

Por otra parte, los productos vendidos a las empresas exportadoras se encuentran **exentos** de la CIDE (L N° 10.336 art.10).

Liquidación y pago de la CIDE

(L N° 10.336-01 art.4°)

La liquidación y el pago de la CIDE se realiza:

- En las **ventas internas**: la CIDE se determina mensualmente y su pago se efectúa a más tardar el último día hábil de la primera quincena del mes siguiente a la ocurrencia del hecho imponible.
- En el caso de las **importaciones**: la contribución se abona en la fecha de registro de la Declaración de Importación (DI).

La Administración y la fiscalización de la CIDE es competencia de la Receita Federal (L N° 10.336 art.13).

C. Contribución de Intervención en el Dominio Económico incidente sobre las Remesas al Exterior

(L N° 10.168-00; Reglamento: D N° 4.195-02)

La denominada *Cide-Remesas*, es una contribución **destinada a financiar** el Programa de Estímulo e Interacción Universidad-Empresa para el Apoyo a la Innovación, destinado a estimular el desarrollo tecnológico brasileño, mediante programas de investigación científica y tecnológica cooperativa entre universidades, centros de investigación y el sector productivo (L N° 10.168-00 art.1°).

Hecho imponible

El hecho imponible de la contribución está constituido por las cuantías abonadas y las remesas efectuadas mensualmente a personas **no residentes**, en concepto de remuneración o regalías por (D N° 4.195-02 art.10):

- la posesión de licencias de uso o la adquisición de conocimientos tecnológicos;
- los contratos de transferencia de tecnología suscritos con personas no residentes;
- los contratos de servicios de asistencia técnica o administrativa, prestados por no residentes;
- las regalías abonadas a beneficiarios no residentes.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos de la CIDE-Remesas las personas jurídicas que (L N° 10.168-00 art.2° § 2):

- posean o adquieran licencias de uso o que adquieran conocimientos tecnológicos;
- sean signatarias de contratos de transferencia de tecnología con personas no residentes;

- sean signatarias de contratos por servicios técnicos y de asistencia administrativa prestados por personas no residentes;
- abonen o remesen regalías, a cualquier título, a beneficiarios no residentes.

Base imponible

La base imponible de la CIDE-Remesas está constituida por los pagos o acreditaciones efectuados mensualmente a personas no residentes (L N° 10.168-00 art.2° § 3°).

Tipo de gravamen

El tipo aplicable a la CIDE-Remesas es del **10%** (L N° 10.168-00 art.2° § 4°).

Exenciones

La CIDE-Remesas no incide sobre las remuneraciones efectuadas por las **licencias de uso** o los derechos de comercialización o distribución de programas de ordenador, salvo que se incluya la transferencia de la tecnología correspondiente (L N° 10.168-00 art.2° § 1°-A).

La **administración y fiscalización** de esta contribución compete a la Receita Federal (L N° 10.168 art.3°).

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

A.

Impuesto sobre Operaciones de Crédito, Cambio y Seguro, o relativas a Valores

(D N° 6.306-07-texto compilado)

El denominado *Impuesto sobre Operaciones de Crédito, Cambio y Seguro, o relativas a Valores (IOF)* es un impuesto federal, que tiene su base en la Constitución Federal de Brasil art.153 V.

El impuesto se aplica sobre (D N° 6.306-07 art.2°):

- Las operaciones **de crédito** realizadas:
 - ♦ por las instituciones financieras;
 - ♦ por entidades que realizan actividades de prestación de servicios de carácter crediticio y financiero;
 - ♦ entre personas jurídicas o entre personas físicas y jurídicas.
- Operaciones de **cambio**.
- Operaciones de **seguro** realizadas por compañías aseguradoras.
- Operaciones relacionadas con títulos o **valores mobiliarios**.
- Operaciones con **oro, activo financiero, o instrumento de cambio**.

Por el contrario, **no** se encuentran **sujetas** al impuesto las operaciones:

- de crédito externo, sin perjuicio de la incidencia determinada en el epígrafe b anterior;
- realizadas por los órganos de la administración directa de la Unión y de sus órganos descentralizados; y,
- de las fundaciones públicas, iglesias, partidos políticos, sindicatos de trabajadores, instituciones educativas y de asistencia social sin fines de lucro, siempre que estén vinculadas a sus fines esenciales.

Operaciones de crédito

Hecho imponible

El hecho imponible del impuesto está constituido por la entrega de la cuantía del crédito, o su puesta a disposición del interesado (D N° 6.306-07 art.3°).

El hecho imponible se produce y el IOF se devenga:

- en la fecha de **entrega efectiva** (total o parcial), de la cuantía del crédito o de su puesta a disposición del interesado;
- en el momento del **desembolso** de cada una de las cuotas, en el caso de créditos sujetos a desembolso parcial;
- en la fecha de **realización de los anticipos** al depositante, en caso de descubierto en las cuentas de depósitos;
- en la fecha del **registro en cuenta deudora**, por los créditos liquidados en el extranjero;
- en la fecha en que se produzca un **exceso de límite**, en caso de descubierto en operaciones de préstamo o financiación;
- en la fecha de **novación**, composición, consolidación de deudas y operaciones similares.
- en la fecha del **asiento contable**, en relación con las operaciones y transferencias internas consideradas como operaciones de crédito.

El término «operaciones de crédito» abarca las siguientes **operaciones** (D N° 6.306-07 art.3° § 3°):

- los préstamos de cualquier tipo, incluyendo la apertura de crédito y el descuento de valores;
- la venta de derechos de crédito a empresas de factoring por las ventas a plazos;
- los préstamos entre personas jurídicas o entre personas jurídicas y personas físicas.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas físicas o jurídicas tomadoras de crédito. En los casos de **venta de derechos de crédito a empresas de factoring**, el sujeto pasivo es la persona física o jurídica vendedora (D N° 6.306-07 art.4°).

Son **responsables del cobro** del impuesto y de su posterior **ingreso** al Tesoro (D N° 6.306 art.5°):

- las instituciones financieras que efectúan operaciones de crédito;
- las empresas de factoring que adquieren el derecho de crédito;
- las personas jurídicas que otorgan los créditos en las operaciones crediticias recíprocas (sin intervención de entidades financieras).

Base imponible y tipo de gravamen

El IOF se aplica a un tipo máximo del **0,5%** diario, sobre la cuantía de las operaciones de crédito (D N° 6.306-07 art.6°).

No obstante, se aplican las siguientes **reducciones** en los tipos aplicables del IOF a la base imponible (D N° 6.306-07 art.7°):

En las operaciones de **préstamos** de cualquier tipo, incluyendo la apertura de créditos:

- Cuando **no** esté **definida la cuantía** del principal a utilizar por el prestatario, la base imponible es la suma de los saldos deudores diarios, calculados el último día de cada mes, incluidas las prórrogas o las renovaciones. El tipo se reduce:
 - ◆ **0,0041%** por día, cuando el prestatario es persona jurídica;
 - ◆ **0,0082%** por día, cuando el prestatario es persona física.
- Cuando esté **definida la cuantía** del principal a utilizar por el prestatario, la base imponible está constituida por el principal entregado o puesto a su disposición, o cuando haya más de un pago, el valor del principal de cada uno de los plazos. El tipo se reduce:
 - ◆ **0,0041%** por día, cuando el prestatario es persona jurídica;
 - ◆ **0,0082%** por día, cuando el prestatario es persona física.

En las operaciones de **descuento**, incluyendo la venta de derechos de crédito a empresas de factoring, la base imponible está constituida por el valor neto obtenido. El tipo se reduce:

- ◆ **0,0041%** por día, cuando el prestatario es persona jurídica;
- ◆ **0,0082%** por día, cuando el prestatario es persona física.

En caso de **anticipos** al depositante: la base imponible está constituida por la suma de los saldos deudores diarios, calculados el último día de cada mes. El tipo se reduce:

- ◆ **0,0041%**, cuando el prestatario es persona jurídica;
- ◆ **0,0082%**, cuando el prestatario es persona física.

En los préstamos y financiaciones sujetos a la **entrega de fondos a plazos**, la base imponible está constituida por el importe del principal de cada entrega. El tipo se reduce:

- ◆ **0,0041%** por días, cuando el prestatario es persona jurídica;
- ◆ **0,0082%** por día, cuando el prestatario es persona física.

En los **excesos** del límite, aunque el contrato esté vencido:

- Cuando **no** esté **definida la cuantía** del principal a utilizar, la base imponible es la cuantía de los excesos determinados en base a la suma de los saldos deudores diarios calculados el último día de cada mes. El tipo se reduce:
 - ◆ **0,0041%**, cuando el prestatario es persona jurídica;
 - ◆ **0,0082%**, cuando el prestatario es persona física.
- Cuando la cuantía del principal esté **definida** expresamente, la base imponible es la cuantía de cada exceso, calculada diariamente, resultante de los nuevos importes entregados al interesado, no considerándose como tales los deudores:
 - ◆ **0,0041%** por días, cuando el prestatario es persona jurídica;
 - ◆ **0,0082%** por días, cuando el prestatario es persona física.

En cualquiera de las operaciones anteriores (en caso de prestatarios que hayan optado por tributar en base al Régimen del Simple Nacional), cuyo valor sea igual o inferior a **R \$ 30.000: 0,00137% o 0,00137%** por día, según corresponda.

En operaciones de financiación para la adquisición de **bienes inmuebles no residenciales**, en las que el prestatario es una persona física: **0,0082%** por día.

No obstante, se aplica un **tipo del 0%** a determinadas operaciones de crédito relacionadas con las cooperativas, exportaciones, pignoraciones, estudiantes, anticipos salariales a empleados, reembolsos de pólizas de seguros de vida, etc. (D N° 6.306-07 art.8°).

Las operaciones de crédito contratadas **entre el 3-4-2020 y 26-11-2020** están gravadas al **0%** (D N° 10.035-20 art.6° § 20°). Esto mismo ocurre en las operaciones de crédito contratadas entre **15-12-2020 y 31-12-2020** (D N° 10.035-20 art.6° § 20-A).

Exenciones

Se encuentran exentas del IOF las siguientes **operaciones de crédito** (D N° 6.306-07 art.9°):

- Las destinadas para fines de **vivienda**, incluyendo las destinadas a infraestructura y saneamiento básico relacionado con programas o proyectos que tengan el mismo propósito.
- Las realizadas mediante **depósitos** y garantías de mercancías para la exportación, situadas en un depósito aduanero.
- Las financiadas con **recursos** de los **Fondos** Constitucionales Norte (FNO), Nordeste (FNE) y Centro-Oeste (FCO).
- Las efectuadas mediante **nota de crédito** a la exportación.
- Cuando el prestatario sea la **entidad binacional de Itaipú**.
- Las destinadas para la adquisición de **vehículos de pasajeros** fabricados en Brasil, de hasta **127 HP** de potencia bruta (SAE).
- En las que los tomadores sean **misiones diplomáticas** y consulares y sus funcionarios.

Liquidación y pago del impuesto

(D N° 6.306 art.10)

El impuesto se **abona**:

- el primer día hábil del mes siguiente al de liquidación en los casos en los que la determinación de la base imponible se realice el último día de cada mes;
- en la fecha de la prórroga, renovación, consolidación, composición y operaciones similares;
- en la fecha de la operación de descuento;
- en la fecha de pago, en el caso de operaciones de crédito no liquidadas a su vencimiento;
- en la fecha de entrega o de puesta a disposición de los recursos al interesado, en los demás casos.

El IOF debe ser **ingresado** en el Tesoro Nacional **antes del** tercer día hábil posterior al de la orden de cobro o registro contable del impuesto.

Operaciones de cambio de divisas

Hecho imponible

El hecho imponible del IOF está constituido por la entrega de moneda nacional o extranjera (o de un documento que la represente), o su puesta a disposición del interesado (D N° 6.306-07 art.11).

El hecho imponible se produce y el IOF se **devenga** en el momento de la liquidación de la operación de cambio.

Sujeto pasivo

Son contribuyentes del impuesto, los **compradores o vendedores** de moneda extranjera en operaciones relacionadas con transferencias financieras al o del exterior, respectivamente (D N° 6.306-07 art.12).

Las transferencias financieras incluyen los pagos e ingresos en moneda extranjera, independientemente de la forma de entrega y de la naturaleza de las operaciones.

Son **responsables del cobro** del impuesto y de su posterior ingreso al Tesoro, las instituciones autorizadas a operar en cambio de moneda (D N° 6.306 art.13).

Base imponible y tipo de gravamen

La base imponible del IOF está constituida por la cuantía en moneda brasileña (recibida, entregada o puesta a disposición), correspondiente al valor, en moneda extranjera, de la operación de cambio (D N° 6.306-07 art.14).

El tipo impositivo **máximo** del IOF es del **25%** (D N° 6.306-07 art.15-B).

No obstante, el tipo del IOF se **reduce** al **0,38%**, con las siguientes excepciones (D N° 6.306-07 art.15-B):

Al **0%**, en las siguientes operaciones:

- Las de cambio relacionadas con las entradas en Brasil de **ingresos por exportación** de bienes y servicios.
- Las de cambio entre **instituciones financieras autorizadas**, y entre éstas e instituciones financieras extranjeras.
- Las de cambio, por transferencias desde y hacia el exterior, relacionadas con inversiones de **fondos de inversión** en el mercado internacional, de acuerdo con las normas de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- Las de cambio realizadas por empresas de **transporte aéreo** internacional no residentes, por las remesas de fondos derivadas de sus ingresos locales.
- Las de cambio relacionadas con la **entrada de divisas** para la cobertura de los gastos efectuados en Brasil, mediante el uso de tarjetas de crédito emitidas en el exterior.
- Las de cambio realizadas para la entrada en Brasil de **donaciones en especie** recibidas por instituciones financieras públicas controladas por el Gobierno Federal, destinadas a acciones para prevenir, vigilar y combatir la **deforestación** y promover la conservación y el uso sostenible de los bosques brasileños.
- En las transacciones de divisas derivadas de la **adquisición de bienes y servicios** en el extranjero, cuando los usuarios de la tarjeta son la Unión y sus organismos descentralizados.
- En la liquidación de las operaciones de cambio de divisas por las entradas y salidas de fondos bajo la forma de **préstamos** y financiación externa.

- En la liquidación de operaciones de cambio de divisas por concepto de **remesas** de intereses (juros) sobre capital propio y dividendos recibidos por inversionistas extranjeros: **0%**;
- En la liquidación de operaciones de cambio de divisas contratadas por inversionistas extranjeros para el ingreso de fondos en Brasil para la constitución del **margen de garantía** (inicial o adicional) requerido por las bolsas de valores, materias primas y futuros, al **0%**;
- En la liquidación de operaciones simultáneas de divisas por el ingreso en Brasil de **fondos para cancelación** de «*Depositary Receipts*» - DR, para la inversión en acciones negociables en bolsa, al **0%**;
- En la liquidación de operaciones de divisas realizadas por inversionistas extranjeros para el **ingreso de fondos** en Brasil, para la inversión en mercados financieros y de capitales, al **0%**;
- En la liquidación de operaciones cambiarias a efectos de devolución de fondos invertidos por **inversionistas extranjeros** en los mercados financieros y de capitales, al **0%**;
- En las operaciones de **compraventa simultánea de divisas** por parte de instituciones autorizadas, al **0%**;
- En la liquidación de operaciones simultáneas de cambio originadas por el **cambio de régimen del inversionista** extranjero, para la inversión en acciones negociables en bolsa, en la forma regulada por el Consejo Monetario Nacional, al **0%**;

Al **6,38%**, en las siguientes operaciones de cambio de divisas derivadas de:

- La adquisición de bienes y servicios en el extranjero por **usuarios de tarjetas de crédito y débito**.
- Las **retiradas de fondos** en el exterior efectuadas mediante tarjeta de crédito y débito por sus usuarios.
- La liquidación de esas operaciones para la adquisición de divisas en **cheques de viaje** y por la carga de tarjetas internacionales prepagadas, destinadas a cubrir gastos personales en viajes internacionales.

Al **6%**, en la liquidación de operaciones de cambio de divisas por la entrada de fondos en Brasil relacionadas con **préstamos extranjeros** (sujetos a registro por el Banco Central de Brasil), contratados directamente o a través de la emisión de valores en el mercado internacional con un plazo mínimo promedio de hasta **180 días**.

Al **1,10%**, en la liquidación de:

- Las **operaciones de cambio** (liquidadas a partir del 3-5-2016), para la adquisición de divisas, en efectivo (incluido por el D N° 8.731-16).
- Las **operaciones cambiarias** (realizadas a partir del 3-3-2018) para la transferencia de fondos al exterior de residentes en Brasil.

Exenciones

(D N° 6.306-07 art.16)

Están exentas del IOF las siguientes **operaciones de cambio**:

- las realizadas para el **pago de bienes** importados;
- en las que el comprador o vendedor de la moneda extranjera es la **entidad binacional de Itaipú**; y
- las efectuadas por **misiones diplomáticas** y consulares y por sus funcionarios.

La exención también se aplica a los **organismos internacionales y regionales** de carácter permanente, de los que Brasil sea miembro, así como a los funcionarios extranjeros de esos organismos.

Liquidación y pago del impuesto

(D N° 6.306-07 art.17)

El IOF se abona en la fecha de liquidación de la operación de cambio.

El IOF debe ser **ingresado en** el Tesoro Nacional antes del tercer día hábil posterior al de la orden de cobro o registro contable del impuesto.

Operaciones de seguros

Hecho imponible

El hecho imponible del IOF está constituido por el cobro de las primas (D N° 6.306-07 art.18).

La expresión «operaciones de seguro» **incluye** los seguros de vida y similares, los seguros de accidentes personales y laborales, los seguros de bienes, valores y otros no especificados.

El hecho imponible se produce y el IOF se **devenga** en el momento de la percepción de la totalidad o parte de las primas.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del IOF, las personas físicas o jurídicas aseguradas (D N° 6.306-07 art.19).

Son **responsables del cobro** del impuesto y de su **ingreso** posterior al Tesoro las compañías de seguros o las instituciones financieras encargadas de la cobranza de la prima (D N° 6.306 art.20).

Base imponible y tipo de gravamen

La base imponible del IOF está constituida por la cuantía de las primas pagadas (D N° 6.306-07 art.21).

El tipo impositivo aplicable en este tipo de operaciones es del **25%** (D N° 6.306-07 art.22).

No obstante, el tipo se reduce al **0%**, en las siguientes operaciones:

- de **reaseguro**;
- de seguros obligatorios vinculados a la financiación de la **vivienda**, realizados por agentes del Sistema Financiero de la Vivienda;
- de seguros de crédito a la exportación y de **transporte internacional de mercancías**;
- de seguros (contratados en Brasil) para la cobertura de riesgos relacionados con el lanzamiento y operación de los **satélites** Brasilsat I y II;
- en las que el valor de las primas se imputa al cálculo del coste de los planes de seguro de **vida** con cobertura de **supervivencia**;
- de seguros **aeronáuticos** y de responsabilidad civil abonados por las compañías **aéreas**; y
- de seguros de **garantía**.

En las operaciones de **seguros de vida y similares, accidentes personales y laborales**, incluidos los seguros obligatorios de vehículos automóviles y embarcaciones (por daños personales o de carga), excluidos los aeronáuticos, el tipo aplicado es el **0,38%**.

En las operaciones de **seguros privados de salud**, el tipo aplicado es el **2,38%**.

Otras operaciones de seguro, el tipo aplicado es el **7,38%**.

Exenciones

(D N° 6.306-07 art.23)

Se encuentran exentas del IOF las siguientes operaciones:

- en las que la persona asegurada es la **entidad binacional Itaipú**;
- de **seguros agrícolas**;
- en las que los asegurados son las **misiones diplomáticas** y consulares, incluidos sus funcionarios, exceptuando a los consulados y cónsules honorarios y a los funcionarios extranjeros con residencia permanente en Brasil.

La exención también se aplica a los **organismos internacionales y regionales** de carácter permanente, de los que Brasil sea miembro, así como a los funcionarios extranjeros de esos organismos.

Liquidación y pago del impuesto

(D N° 6.306-07 art.24)

El IOF se abona en la fecha de cobro total o parcial de la prima.

El IOF debe ser **ingresado en** el Tesoro Nacional antes del tercer día hábil posterior al de la orden de cobro o registro contable del impuesto.

Operaciones relacionadas con títulos o valores mobiliarios

Hecho imponible

El hecho imponible del IOF es la adquisición, cesión, rescate, renegociación o pago por liquidación de **títulos y valores mobiliarios** (D N° 6.306-07 art.25).

El hecho imponible se produce y el IOF se **devenga** en el momento de la realización de las operaciones.

El impuesto se aplica a todo tipo de operaciones, independientemente de la forma jurídica de constitución del beneficiario de la operación o de su titular. El impuesto incide sobre los fondos de inversión, las carteras de títulos y valores y las entidades privadas de previsión.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto (D N° 6.306-07 art.26):

- los adquirentes, en el caso de adquisición de valores, y los titulares de inversiones financieras, en los casos de rescate, cesión o renegociación; y,
- las instituciones financieras y otras instituciones autorizadas para operar por el Banco Central del Brasil.

Son **responsables del cobro** del impuesto y de su posterior abono al Tesoro (D N° 6.306 art.27):

- las instituciones autorizadas a operar en la compraventa de valores;
- las bolsas de valores, mercancías, futuros y similares, por las inversiones financieras realizadas por cuenta propia o de terceros;

- las instituciones liquidadoras de operaciones al beneficiario final, en el caso de las operaciones realizadas a través de la SELIC, o de la Central de Custodia y Liquidación Financiera de Valores - CETIP;
- los administradores de los fondos de inversión;
- las instituciones intermediadoras de recursos con clientes, en las inversiones en fondos de inversión gestionados por otra institución, de acuerdo con las normas del Consejo Monetario Nacional;
- las instituciones receptoras de fondos relacionados con la suscripción de participaciones en el Fondo de Inversión Inmobiliaria y en el Fondo de Inversión en Empresas Emergentes.

Base imponible

(D N° 6.306-07 art.28)

La base imponible del IOF está constituida por el valor:

- de adquisición, rescate, cesión o renegociación de los valores;
- de las operaciones de financiación realizadas en bolsas de valores, materias primas, futuros y similares;
- de adquisición o rescate de las participaciones en fondos de inversión y clubes de inversión;
- del pago por la liquidación de las operaciones del punto primero, cuando sea inferior al **95%** del importe inicial de la operación. En este caso, la cuantía del IOF se limita a la **diferencia positiva entre el 95%** de la cuantía inicial de la operación y la correspondiente al valor de rescate o cesión.

Los **ingresos periódicos percibidos** durante el período de la operación por el cedente o por el inversor, a cualquier título, son añadidos al valor de la cesión o de rescate de los valores.

Tipo de gravamen

El tipo máximo del IOF es del **0,5% diario**, aplicable sobre la cuantía de las operaciones con títulos o valores mobiliarios (D N° 6.306-07 art.29).

Este tipo se aplica a las operaciones con valores de renta fija y variable, realizadas con recursos provenientes de inversiones realizadas por inversionistas extranjeros en **Fondos** de Inversión Inmobiliaria y Fondos de Inversión en Compañías Emergentes, con los siguientes límites (D N° 6.306-07 art.30):

- cuando ese fondo aún **no** está **constituido** o no ha comenzado a funcionar regularmente: **10%**;
- en el caso de fondos ya **constituidos** y en funcionamiento, hasta un año a partir de la fecha de registro de las participaciones en la Comisión Nacional del Mercado de Valores: **5%**.

El IOF se aplica a un tipo diario del **0,5%**, sobre el valor de rescate de participaciones en fondos de inversión de cualquier tipo, en caso de que los inversores efectúen el rescate de participaciones antes de completar el plazo de carencia para poder acreditar los ingresos (D N° 6.306-07 art.31).

El IOF aplicado se limita a la **diferencia entre** el valor de la participación en la fecha del rescate, multiplicado por el número de participaciones rescatadas, menos la cuantía del impuesto sobre la renta (si lo hubiere), y la cuantía abonada o **acreditada al titular de la participación**.

El IOF se aplica a un tipo diario del **1%**, sobre el valor del rescate, cesión o renegociación, limitado al rendimiento de la operación, en función del plazo, según la tabla del Anexo (D N° 6.306-07 art.32).

Esto se aplica a:

- las operaciones realizadas en los mercados de renta fija;
- el reembolso de participaciones de los fondos de inversión y de los clubes de inversión; y,
- las operaciones realizadas por instituciones financieras y demás instituciones autorizadas por el Banco Central del Brasil con debentures emitidas por instituciones integrantes del mismo grupo económico.

Quedan sujetas a un tipo del **0%** las siguientes operaciones:

- las de titularidad de las instituciones financieras y demás instituciones autorizadas, excluidas las administradoras de los consorcios (L N° 11.795-08);
- las de las carteras de los fondos de inversión y de los clubes de inversión;
- las de los mercados de renta variable, incluidas las realizadas en bolsas de valores, productos básicos, de futuros y entidades similares;
- las de rescate de participaciones en fondos de inversión en acciones y clubes, considerados como tales por la legislación del impuesto sobre la renta;
- las de negociación de participaciones en Fondos de Índice de Renta Fija en bolsas de valores o en mercados extrabursátiles organizados.

A partir del 24-12-2013, se redujo al **0%**, el tipo aplicado a la cesión de acciones admitidas a cotización en una bolsa de valores brasileña, con el objetivo específico de respaldar la emisión de «*Depositary Receipts*» (DR) negociados en el exterior (D N° 6.306-07 art.32-A).

El IOF se aplica a un tipo del **1%**, sobre el valor nominal ajustado en la adquisición, venta o vencimiento de contratos de derivados financieros celebrados en Brasil que, individualmente, resulte en aumento de la exposición cambiaria vendida o reducción de la exposición cambiada comprada (D N° 6.306-07 art.32-C).

El tipo se reduce al **0%**, en las demás operaciones con títulos y valores mobiliarios, incluyendo el rescate de cuotas del Fondo de Jubilación Individual Programada (FAPI) (D N° 6.306-07 art.33).

Exenciones

Están exentas del IOF las siguientes operaciones con títulos o valores mobiliarios (D N° 6.306-07 art.34):

- aquellas en las que el adquirente es la **entidad binacional Itaipú**;
- las realizadas con recursos y en beneficio de los **Fondos** de Financiación Constitucional Norte (FNO) Noreste (FNE) y Centro-Oeste (FCO);
- aquellas en las que los adquirentes son las **misiones diplomáticas** y consulares, incluidos los funcionarios de estas, exceptuando a los consulados y cónsules honorarios y a los funcionarios extranjeros con residencia permanente en Brasil.

La exención también se aplica a los **organismos internacionales y regionales** de carácter permanente, de los que Brasil sea miembro, así como a los funcionarios extranjeros de dichos organismos.

Liquidación y pago del impuesto

(D N° 6.306-07 art.35)

El IOF se **abona** en la fecha de liquidación financiera de las operaciones.

El IOF debe ser **ingresado** en el Tesoro Nacional antes del tercer día hábil posterior al de la orden de cobro o registro contable del impuesto.

Operaciones con oro, activo financiero o instrumento cambiario

Hecho imponible

Las operaciones con oro, como activo financiero o instrumento cambiario, están sujetas al IOF (D N° 6.306-07 art.36).

El hecho imponible del IOF está constituido por la **primera adquisición** de oro como activo financiero o instrumento cambiario, realizada por una institución financiera autorizada (D N° 6.306-07 art.36 § 3°).

El hecho imponible se produce y el impuesto se **devenga** (D N° 6.306-07 art.36 § 4°):

- en la fecha de adquisición;
- en el despacho de aduanas, cuando se trata de oro físico importado.

Sujeto pasivo

(D N° 6.306-07 art.37)

Son sujetos pasivos del IOF las instituciones autorizadas por el Banco Central del Brasil que efectúen la primera adquisición de oro como activo financiero o instrumento cambiario.

Base imponible

(D N° 6.306-07 art.38)

La base imponible del IOF está constituida por el **precio de compra** del oro, siempre que se encuentre dentro de los límites de la variación de la cotización vigente en el mercado interno, en el día de la operación.

En el caso de **oro importado**, el precio de adquisición en moneda brasileña se determina en base al valor de mercado interno, en la fecha de entrada en la aduana.

Tipo impositivo

(D N° 6.306-07 art.39)

Se aplica, en el IOF, un tipo del **1%** sobre el precio de adquisición.

Liquidación y pago del impuesto

(D N° 6.306-07 art.40)

El IOF se abona en la **fecha** de la primera adquisición de oro, activo financiero, efectuada por la institución financiera autorizada, y debe ser **ingresado** en el Tesoro Nacional antes del tercer día hábil posterior al de la orden de cobro o registro contable del impuesto.

El pago del impuesto debe realizarse en el municipio productor, o en el de localización de la sede central del contribuyente. En el **documento de recaudación** debe indicarse el Estado y el municipio de origen del oro.

En el caso del **oro importado**, se atiende al municipio y al Estado de origen o de ingreso del oro en Brasil. Las personas jurídicas adquirentes deben hacer constar en el documento de adquisición el Estado y el municipio de origen del oro.

La Receita Federal de Brasil es la institución responsable de la administración del IOF, incluyendo las actividades de recaudación y fiscalización (D N° 6.306 art.59).

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

A. Impuestos sobre la importación

B. Impuestos sobre la Exportación

A. Impuesto sobre la Importación

(L N° 5.172-66 -CTN compilado; DL N° 37-66)

El denominado *Impuesto sobre la Importación* es un gravamen competencia de la Unión, que tiene su origen en la Constitución Federal de Brasil art.153 I.

El impuesto se aplica sobre la importación de productos extranjeros (CTN art.19).

Hecho imponible

El hecho imponible del impuesto está constituido por la **entrada** de estos productos en Brasil.

Sujeto pasivo

(CTN art.22)

Se consideran sujetos pasivos del tributo:

- los **importadores** o las personas equiparables a los anteriores por la Ley;
- los **rematadores** de productos incautados o abandonados.

Base imponible

(CTN art.20)

La base imponible del tributo está formada por:

- la unidad de medida adoptada por la ley tributaria, en el caso de tipos de gravamen específicos;
- el precio de mercado de la mercancía importada en el lugar de entrada del producto en Brasil, en el caso de tipos de gravamen ad valorem;
- el precio de subasta, en caso de productos incautados o abandonados sujetos a subasta.

Tipo de gravamen

El Gobierno tiene la potestad de **modificar** los tipos de gravamen o las bases imponibles del impuesto, con el fin de ajustarlos a los **objetivos de política cambiaria o de comercio exterior**, en base a las condiciones y límites establecidos en la Ley (CTN art.21).

Los tipos impositivos aplicables dependen del grado de **necesidad**, y se definen de acuerdo con el código arancelario del producto contenido en el sistema armonizado del Mercosur. Los tipos tienden a situarse en un rango del **10% al 20%**, aunque existen muchas excepciones que se encuentran sujetas a tipos superiores o inferiores.

B. Impuestos sobre la Exportación

(DL N° 1.578-97)

El denominado *Impuesto sobre la Exportación* es un gravamen de competencia de la Unión, de acuerdo con la Constitución Federal de Brasil art.153 II.

El impuesto se aplica sobre las exportaciones de productos nacionales o nacionalizados.

Hecho imponible

(CTN art.23)

El hecho imponible está **constituido por** la salida de los productos anteriores del territorio brasileño, y se produce en el **momento** del despacho de la Guía de Exportación o documento equivalente (DL N° 1.578-97 art.1 § 1°).

Sujeto pasivo

(CTN art.27)

Son sujetos pasivos del impuesto, los exportadores o las personas equiparadas a los anteriores por la Ley.

Base imponible

(CTN art.24)

La base imponible del tributo está constituida por:

- la unidad de medida adoptada por la ley tributaria, en el caso de tipos de gravamen específicos;
- el precio de mercado (libre concurrencia) de la mercancía en el momento de la exportación, en el caso de tipos de gravamen ad valorem, una vez observadas las normas dictadas por el Gobierno, mediante la actuación de la Cámara de Comercio Exterior (CAMEX).

Este **precio normal** se determina en base al precio al contado del producto o del precio FOB (DL N° 1.578-97 art.2 § 1°).

Cuando el precio del producto resulta **difícil de calcular o es susceptible de fluctuaciones bruscas en el mercado internacional**, el Poder Ejecutivo, mediante un acto del Consejo Monetario Nacional, puede

fijar criterios específicos o establecer un arancel de valor mínimo para la base de cálculo (DL N° 1.578-97 art.2 § 2°).

A efectos de determinación de la base imponible del impuesto, el **precio de venta** de las mercancías exportadas no puede ser inferior a su coste de **adquisición o producción, más los impuestos y contribuciones, así como un margen de beneficio del 15%** sobre la suma de los costes, más los impuestos y contribuciones (DL N° 1.578-97 art.2 § 3°).

No obstante, la ley puede adoptar como base imponible la parte del valor o del precio que exceda del valor básico, fijado de acuerdo con los criterios y dentro de los límites por ella establecidos.

El Gobierno tiene la potestad de **modificar** los tipos de gravamen o las bases imponibles del impuesto, con el fin de ajustarlos a los objetivos de política cambiaria o de comercio exterior, en base a las condiciones y límites establecidos en la Ley (CTN art.26).

Tipo de gravamen

(D N° 1.578/77 art.3°)

El tipo del impuesto es del **30%**. En caso de que el gobierno decida su incremento, este no puede ser superior a **5 veces** el tipo anterior (**150%**).

VII. Regímenes Simplificados

- A. Régimen Especial Unificado de Recaudación de Impuestos y Contribuciones para las Micro Empresas y las Empresas de Pequeño Porte
- B. Régimen para el Microemprendedor Individual

A.

Régimen Especial Unificado de Recaudación de Impuestos y Contribuciones para las Micro Empresas y las Empresas de Pequeño Porte

(L Complementaria N° 123-06 - Consolidada por el Comité Gestor del Simples Nacional; Resolución CGSN N° 140-18 -última modificación de 3-12-2019-)

El Régimen Especial Unificado de Recaudación de Impuestos y Contribuciones para las Micro Empresas⁵ y las Empresas de Pequeño Porte⁶ (en adelante, SIMPLES NACIONAL) se aplica a las denominadas Micro Empresas y Empresas de Pequeño Porte (L Complementaria N° 123-06 art.3°).

5 Se considera **Microempresa**, a efectos del Simples Nacional, a las Sociedades Mercantiles, las Sociedades Simples, las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada y el Empresario Individual que en cada año calendario obtengan un ingreso bruto igual o inferior a **R \$ 360.000**.

6 Se considera **Empresa de Pequeño Porte**, a efectos del Simples Nacional, a las Sociedades Mercantiles, las Sociedades Simples, las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada y al Empresario Individual que en cada año calendario obtengan un ingreso bruto superior a **R \$ 360.000** pero inferior a **R \$ 4.800.000** (desde 1-1-2018).

Este tipo de empresas pueden optar por un régimen simplificado para la determinación conjunta de los **siguientes impuestos y contribuciones** (L Complementaria N° 123-06 art.13):

- El Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (**IRPJ**).
- El Impuesto sobre Productos Industrializados (**IPI**).
- La Contribución Social sobre la Renta Neta (**CSLL**).
- La Contribución para la Financiación de la Seguridad Social (**COFINS**).
- La Contribución al **PIS/PASEP**.
- La Contribución Patronal a la Seguridad Social (**CPP**).

- El Impuesto a las Operaciones Relacionadas con la Circulación de Bienes y a la Prestación de Servicios de Transporte y Comunicación Interestatal e Intermunicipal (**ICMS**).
- El Impuesto a los Servicios de Cualquier Naturaleza (**ISS**).

Además del umbral general de **R \$ 4.800.000**, las empresas de pequeño porte y las microempresas pueden obtener **ingresos por exportaciones** derivados de la venta de bienes y servicios no superiores a otros **R \$ 4.800.000** (L Complementaria N° 123-06 art.3°, §§ 10 y 14).

Los **empresarios individuales** (tratados como contribuyentes societarios) también pueden optar por el régimen simplificado, siempre que su renta bruta anual no exceda de **R \$ 81.000** (ver el Régimen MEI, en la sección siguiente).

En base al régimen simplificado, la **base imponible** para todos los impuestos arriba mencionados se determina mediante la aplicación de determinados porcentajes enumerados por la Ley a la renta bruta derivada por la empresa. Estos porcentajes varían desde el **4%** al **22,90%**, con algunos ajustes, dependiendo del nivel de renta bruta del contribuyente y sus actividades empresariales.

Determinadas entidades jurídicas **no pueden optar** por la aplicación del método SIMPLES, incluso cuando se sitúan dentro del umbral de ingresos anteriormente citado. Entre otras se encuentran las siguientes **entidades** (L Complementaria N° 123-06 art.17):

- las que prestan servicios de carácter financiero, gestión de activos, factoring, etc. o, **desde el 25-4-2019**, las que realicen operaciones de préstamo, financiación o descuento de títulos de crédito, utilizando recursos propios y cuyos clientes sean microemprendedores individuales, microempresas o empresas de pequeño porte, incluidas aquellas bajo la forma de empresas simples de crédito;
- las que tengan socios no residentes;
- las participadas por entidades de la administración pública, directa o indirecta, federal, estatal o municipal;
- las constituidas como sociedad (sociedad anónima);
- aquellas cuyas acciones son propiedad de otras entidades jurídicas;
- las que presten servicios de transporte intermunicipal e interestatal de pasajeros, exceptuando el transporte fluvial y el urbano o metropolitano continuo de estudiantes y trabajadores;
- las de generación, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica;
- las que ejerzan actividades de importación o fabricación de automóviles y motocicletas;
- las que importen combustibles;
- las que ejerzan la actividad de producción o venta al por mayor de tabaco, armas de fuego, explosivos, bebidas no alcohólicas, etc.;
- las dedicadas a desarrollos inmobiliarios; y,
- otras.

Liquidación y pago del Simples Nacional

La determinación de la deuda tributaria en el Simples Nacional se efectúa mediante una declaración generada por el «*Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D)*», disponible en la página **Web** del Simples Nacional en Internet. (L Complementaria No 123-06, art.18, § 15).

Los contribuyentes deben comunicar las cuantías totales de sus ingresos por las operaciones y prestaciones realizadas en el periodo, dentro de aplicación citada anteriormente.

La **información** aportada al PGDAS-D constituye una declaración de deuda y un instrumento idóneo y suficiente para hacer exigibles los impuestos y contribuciones no recaudados como resultado de la información proporcionada.

Esa información debe ser **facilitada** a la Receita Federal **antes del vencimiento del plazo para el pago** de los tributos del Simples Nacional en cada mes, en relación con los hechos imponible producidos en el mes anterior. La deuda tributaria determinada según lo dispuesto en la Resol CGSN N° 140-18, debe ser abonada a más tardar el día 20 del mes siguiente al mes de obtención del ingreso bruto (L Complementaria N° 123-06, art.21.III).

La **competencia** para fiscalizar el **cumplimiento** de las obligaciones (principales y accesorias) relacionadas con el Simples Nacional, corresponde al órgano de la administración tributaria (L Complementaria No 123-06, art.33):

- del municipio, siempre que los contribuyentes encuadrados en el ISS dispongan de un establecimiento en su territorio;
- de los Estados o del Distrito Federal, siempre que las personas jurídicas dispongan de un establecimiento en su territorio; o,
- de la Unión, en cualquier caso.

B. Régimen para el Microempresario Individual

(L Complementaria N° 123-06 Consolidada por el Comité Gestor del Simples Nacional; Comité Gestor Resol N° 94-11 revocada por Resol N° 140-18 art.101)

Un Micro Emprendedor Individual (MEI) es una persona que trabaja por **cuenta propia** y que se constituye como **pequeño empresario** que ejerce las actividades de industrialización, comercialización y prestación de servicios en el ámbito rural y ha optado por el Simples Nacional. Para poder adherirse a este régimen es necesario **facturar** como **máximo** hasta **R \$ 81.000** anuales, disponer de un único establecimiento y no detentar participación en otra empresa como socio o titular. El MEI también puede tener un empleado contratado que reciba el salario mínimo de la categoría (L Complementaria N° 123-06 art.18-A § 1° y § 7° inciso III).

Este régimen permite el pago de una **cuota fija** por las deudas comprendidas en el Simples Nacional y está exento de los tributos federales (Impuesto sobre la Renta, PIS, COFINS, IPI y CSLL). De esta manera, abonará una cuota fija mensual de **R \$ 56,00** (comercio e industria), **R \$ 66,00** (prestación de servicios) o **R \$ 61,00** (comercio y prestación de servicios), que es destinada a la Previdencia Social y al

ICMS o al ISS. Esas cuantías son **actualizadas anualmente**, de acuerdo con el salario mínimo, cuyo valor para 2021 se sitúa en R \$ 1.100 por mes (Medida Provisória N° 1021/20, de 30-12-2020).

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

Subsección 2.1: Impuestos Estatales

- I. Impuestos Generales sobre el Consumo
- II. Impuestos sobre la Propiedad

I. Impuestos Generales sobre el Consumo

A.

Impuesto sobre Circulación de Mercaderías y sobre Servicios de Transporte Interestatal e Intermunicipal y de Comunicación

(L Complementaria N° 87-96 -LICMS-)

El denominado *Impuesto sobre Circulación de Mercaderías y sobre Servicios de Transporte Interestatal e Intermunicipal y de Comunicación (ICMS)* es un impuesto de competencia de los Estados y del Distrito Federal, establecido por la Constitución Federal de Brasil de 1988 art.155 II.

Hecho imponible

El impuesto se aplica sobre (LICMS art.2°):

- Las operaciones relacionadas con la **circulación de mercancías**, incluido el suministro de alimentos y bebidas en bares, restaurantes y establecimientos similares.
- La prestación de servicios de **transporte** interestatal e intermunicipal (por cualquier medio), de personas, bienes, mercancías o valores.
- Las prestaciones onerosas de **servicios de comunicación** (por cualquier medio), incluyendo la emisión, recepción, transmisión, retransmisión, repetición y expansión de comunicaciones de cualquier naturaleza.
- Las entregas de bienes con prestación de servicios **no incluidos** en la **jurisdicción fiscal** de los Municipios.
- Las entregas de bienes con prestación de servicios sujetos al **Impuesto sobre los Servicios**, de competencia de los Municipios, cuando la ley complementaria expresamente aplicable lo someta a la incidencia del impuesto estatal.

El impuesto también se aplica a (LICMS art.2º § 1º):

- Las **importaciones** de bienes realizadas por personas físicas o jurídicas, aunque no sean contribuyentes habituales del impuesto, cualquiera que sea su finalidad.
- Los servicios prestados en el **extranjero**, o cuya prestación se haya iniciado en el extranjero.
- Las entradas, en el territorio de los Estados, de **hidrocarburos**, lubricantes y combustibles derivados del petróleo y de energía eléctrica, no destinados a la comercialización o industrialización, derivadas de operaciones interestatales. El impuesto corresponderá al Estado en el que se localiza el adquirente.

El hecho imponible se produce y el impuesto de **devenga** en el momento de (LICMS art.12):

- La **salida** de las mercancías del establecimiento de contribuyente.
- La **entrega** de alimentos, bebidas y otros bienes por cualquier establecimiento.
- La **transferencia** a terceros de bienes depositados en un almacén general o depósito cerrado, en el Estado del transmitente.
- La **transmisión** de propiedad de los bienes que no hayan transitado por el establecimiento transmitente.
- El **inicio de la prestación de servicios** de transporte interestatal e intermunicipal.
- La **finalización del transporte** iniciado en el exterior.
- La **realización de prestaciones onerosas de servicios** de comunicación, incluyendo las emisiones, recepciones, transmisiones, etc., de cualquier naturaleza.
- Las **entregas de bienes** con prestación de servicios:
 - ◆ no incluidos en la competencia tributaria de los municipios;
 - ◆ incluidos en la competencia tributaria de los Municipios, con indicación expresa de incidencia del impuesto de competencia estatal.
- El **despacho aduanero** de bienes importados.
- La **recepción** por el destinatario, de los servicios prestados en el exterior.
- La adquisición en **subasta pública** de bienes importados, incautados o abandonados.
- La **entrada en el territorio** del Estado, de lubricantes y combustibles líquidos y gaseosos derivados de petróleo y de energía eléctrica procedentes de otro Estado, que no sean destinados a la comercialización o a la industrialización.
- La **utilización** por el contribuyente de servicios cuya prestación se haya iniciado en otro Estado y no esté vinculada a la operación o prestación posterior.

Exenciones

(LICMS art.3º)

Por el contrario, están exentas del impuesto:

- Las operaciones con **libros, periódicos, revistas y el papel** destinado a la impresión.
- Las **exportaciones** de bienes y servicios, incluyendo productos primarios y semiproductos industrializados o servicios.
- Operaciones interestatales de **energía eléctrica y petróleo**, incluidos los lubricantes y combustibles líquidos y gaseosos derivados de los mismos, destinados a su industrialización o comercialización.
- Operaciones con **oro** considerado como activo financiero o instrumento cambiario.
- Las operaciones de **bienes utilizados** en la prestación (por parte del autor de la salida) de servicios de cualquier naturaleza definidos en la ley complementaria como sujetos al impuesto sobre los servicios, de competencia de los Municipios, con algunas excepciones.
- Las operaciones derivadas la **transmisión** de propiedad de un establecimiento industrial, comercial o de otro tipo.

- Las operaciones derivadas de la **enajenación fiduciaria en garantía**, incluyendo las operaciones realizadas por el acreedor por incumplimiento del deudor.
- Las operaciones de **arrendamiento mercantil**, excluidas las ventas del bien arrendado al arrendatario.
- Las operaciones derivadas de la **transmisión de bienes muebles rescatados** por siniestros a compañías aseguradoras.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto, las **personas físicas o jurídicas** que realicen habitualmente (o en un volumen que caracterice una intención comercial), operaciones de circulación de bienes o prestación de servicios de transporte y comunicaciones interestatales e intermunicipales, incluidas las iniciadas en el extranjero (LICMS art.4°).

También se consideran sujetos pasivos del impuesto a las personas físicas o jurídicas que incluso de forma no habitual (LICMS art.4° párrafo único):

- importan bienes, cualquiera que sea su finalidad;
- sean destinatarias de servicios prestados en el exterior o cuya prestación se haya iniciado en el exterior;
- adquieran en subasta mercaderías o bienes confiscados o abandonados;
- adquieran lubricantes y combustibles líquidos y gaseosos derivados del petróleo y de energía eléctrica de otro Estado, no destinados a su comercialización o industrialización.

Base imponible

(LICMS art.13)

La base imponible del ICMS está constituida:

- En las **salidas de bienes**: por el valor de la operación.
- En las entregas de **alimentos y bebidas**, por el valor de la operación, incluidos los bienes y servicios.
- En las prestaciones de servicios de **transporte** y comunicaciones interestatales e intermunicipales, por el precio del servicio.
- En las entregas de bienes con **prestación de servicios**, por:
 - ◆ el valor de la operación;
 - ◆ el precio corriente de los bienes suministrados o utilizados.
- En el caso de las **importaciones**, por la suma de las siguientes cuantías:
 - ◆ el valor de las mercancías o bienes contenidos en los documentos de importación.
 - ◆ el impuesto de importación;
 - ◆ el IPI;
 - ◆ el IOF;
 - ◆ cualquier otro impuesto, tasa, contribución y gravamen de aduana.
- En el caso de los servicios prestados desde el **exterior**, por el valor del servicio, más los gastos relacionados con su uso.
- En el caso de la adquisición por **licitación pública** de bienes importados (aprehendidos o abandonados), por el valor de la operación, incluidos los impuestos de importación, el IPI y todos los gastos adicionales.
- En el caso de entrada en el Estado de lubricantes, **combustibles** y energía eléctrica, procedentes de otro Estado, por el importe de la operación por la que se produce la entrada.

- En el caso de **utilización** por el contribuyente de servicios iniciados en otro Estado, por el importe de la prestación en el Estado de origen.

La base imponible del impuesto también incluye (LICMS art.13. § 1º):

- La cuantía del propio **ICMS**.
- Las **cuantías correspondientes** a los:
 - ◆ seguros, intereses y demás pagos realizados percibidos o cargados, así como los descuentos concedidos; o
 - ◆ los fletes abonados por el remitente, cobrados por separado.

Por el contrario, **no** forma parte de la **base imponible**, la cuantía del IPI, en caso de operaciones relacionadas con productos cuyo hecho imponible abarca ambos impuestos (LICMS art.13. § 2º).

Tipo de gravamen

Los tipos del impuesto son fijados por cada uno de los Estados, teniendo en cuenta los siguientes límites:

- El **tipo máximo** establecido por el Senado Federal.
- Los tipos máximos establecidos por el Senado Federal aplicables en las **entregas interestatales** de bienes o prestaciones de servicios utilizados por el adquirente en sus operaciones gravables. Estos tipos son los siguientes (RSF N° 22-89):
 - ◆ **7%**, para entregas de bienes o prestaciones de servicios a contribuyentes localizados en el Norte, Noreste, Centro Oeste y el Estado de Espirito Santo;
 - ◆ **12%**, para entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a contribuyente establecidos en otros Estados;
 - ◆ un tipo igual a la diferencia entre el tipo interno del Estado de destino y el tipo interestatal para las operaciones anteriores, a efectos del ICMS complementario.
- Un tipo máximo del **18%** aplicable a las operaciones **dentro del Estado**, así como a las operaciones interestatales destinadas a consumidores finales.
- Entregas de **energía eléctrica**, servicios de transporte y comunicación y sobre servicios importados: **25%**

Las **exportaciones** de productos industriales se encuentran exentas con derecho a crédito por el ICMS soportado previamente.

Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas dentro del estado son gravadas en base a los tipos determinados por el propio Estado, teniendo en cuenta los límites establecidos por el Senado Federal.

En base al **principio no acumulativo** del impuesto, los contribuyentes pueden acreditar frente al ICMS repercutido en sus operaciones, la cuantías del ICMS soportadas previamente en el mismo o en otro Estado (LICMS art.19).

La Resol N° 13/12, del Senado Federal, unifica los tipos del ICMS aplicables (a partir de **2013**) a las **operaciones interestatales** con bienes y mercaderías importadas del exterior, mediante un tipo único del **4%**, que reemplaza a los tipos del **7%** y **12%**, utilizados anteriormente.

Liquidación y pago del impuesto

El ICMS tiene carácter no acumulativo, por lo que el contribuyente puede **deducirse** el impuesto soportado en cada una de las operaciones realizadas en este o en otros Estados (LICMS art.19).

A efectos de la compensación anterior, el sujeto pasivo tiene derecho a acreditarse el **impuesto previamente soportado** en las operaciones que hayan dado lugar a la entrada de bienes (real o simbólica), en el establecimiento, incluidos los destinados a su propio uso o consumo o al activo permanente, o a la recepción de servicios de transporte o comunicación interestatales e intermunicipales (LICMS art.20).

Por el contrario, **no dan derecho a crédito**, las entradas de mercancías o los servicios utilizados derivados de las operaciones o prestaciones exentas o no gravadas, así como las relativas a mercancías o servicios ajenos a la actividad del establecimiento (LICMS art.20 § 1º).

El derecho de crédito está condicionado a la idoneidad de la **documentación** y, en su caso, a su **contabilización** en los plazos y condiciones establecidos por la ley. El derecho al uso del crédito prescribe en los 5 años posteriores a la fecha de emisión del documento (LICMS art.23).

La normativa tributaria del Estado establece el período de liquidación del impuesto. Las obligaciones se consideran exigibles en la **fecha** de finalización del periodo de liquidación, y se liquidan por compensación o mediante pago en efectivo, en los siguientes términos (LICMS art.24):

- Las **obligaciones** se liquidan por compensación hasta el importe de los créditos contabilizados en el mismo período, más el saldo acreedor del período o períodos anteriores, si procede.
- Cuando el importe de los **débitos** en el período **supera** al de los **créditos**, la diferencia se liquida en el plazo fijado por el Estado.
- Si el importe de los créditos supera al de los débitos, la diferencia puede ser trasladada al período siguiente. A efectos de lo anterior, los **débitos y créditos** deben ser liquidados en cada establecimiento, efectuando la compensación de los saldos acreedores y deudores entre los establecimientos del mismo sujeto pasivo situados en el Estado (LICMS art.25).

No obstante, la **ley del Estado** puede establecer lo siguiente (LICMS art.26):

- la compensación entre los créditos y débitos debe realizarse por los bienes y servicios en cada operación y para los bienes o servicios, dentro de un cierto período;
- en función del tamaño o la actividad del establecimiento, el impuesto ha de poder ser abonado en cuotas periódicas y calculado de forma estimativa durante un cierto período, asegurando al contribuyente el derecho a su impugnación y la posibilidad de iniciar procedimientos contradictorios.

II. Impuestos sobre la Propiedad

- A. Impuesto de Transmisión Causa Mortis y Donaciones
- B. Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores

A. Impuesto de Transmisión Causa Mortis y Donaciones

(D N° 34.982-13 y sus modificaciones)

El denominado *Impuesto de Transmisión Causa Mortis y Donaciones (ITCMD)* es un impuesto de competencia de los Estados y del Distrito Federal, establecido por la Constitución Federal de Brasil de 1988 art.155 I.

Para su descripción se utiliza la norma vigente en el Distrito Federal (Brasilia).

Hecho imponible

El ITCMD grava la transmisión de cualquier tipo de bienes y derechos (D N° 34.982-13 art.2°):

- por **sucesión** legítima o testamentaria, incluidas las sucesiones derivadas por muerte presunta y por sucesión provisional, en los términos de la ley civil;
- mediante **donación**.

La incidencia del impuesto alcanza a (D N° 34.982-13 art.2° § 4°):

Las **transmisiones mortis causa** de:

- La propiedad o dominio útil de bienes inmuebles y derechos conexos situados **en el territorio del Distrito Federal**, aunque el inventario o listado respectivo sea tramitado en otra unidad de la Federación o en el extranjero.
- Los bienes muebles, derechos, títulos y créditos, incluso los situados en otra unidad de la Federación o en el extranjero, en caso de que el **inventario o la inscripción** respectiva sea tramitado **en el Distrito Federal**, aunque el difunto fuera residente o estuviera domiciliado en el extranjero.
- Los bienes muebles, derechos, títulos y créditos, incluso los que se encuentren en otra unidad de la Federación o en el extranjero, en caso de que el **inventario o la inscripción** se realice **en el extranjero** y el heredero o el legatario esté domiciliado en el Distrito Federal, aunque el difunto fuera residente o estuviera domiciliado en el extranjero.

Las **donaciones** de:

- Los bienes inmuebles y derechos conexos situados **en el territorio del Distrito Federal**, aunque el donante, el donatario o ambos no tengan domicilio o residencia en el Distrito Federal.
- Los bienes muebles, derechos, títulos y créditos, incluidos los que se encuentren en otra unidad de la Federación o en el extranjero, cuando el **donante** esté **domiciliado en el Distrito Federal**, aunque tenga residencia en el extranjero.
- Los bienes muebles, derechos, títulos y créditos, incluidos los que se encuentren en otra unidad de la Federación o en el extranjero, cuando el **donante** esté **domiciliado en el extranjero** y el donatario en el Distrito Federal.

El hecho imponible se produce y el impuesto se **devenga** (D N° 34.982-13 art.3°):

En las transmisiones **mortis causa**, en la fecha de:

- apertura de la sucesión legítima o testamentaria, incluidas las sucesiones provisionales o derivadas de muerte presunta;
- fallecimiento del fiduciario, en la sustitución del fideicomiso.

En las transmisiones **inter vivos**: en la fecha de ocurrencia del hecho o la formalización del acto o negocio jurídico que caracterice la donación.

Sujeto pasivo

(D N° 34.982-13 art.7°)

Son contribuyentes del ITCMD:

- el heredero, el legatario, el fiduciario o el fideicomisario, en el caso de transmisiones mortis causa;
- el donatario o el cesionario, en el caso de donaciones o de cesiones;
- el beneficiario de derecho real, en su constitución;
- el nudo propietario, en la extinción del derecho real.

Base imponible

(D N° 34.982-13 art.11)

La base imponible del ITCMD está constituida:

- En las transmisiones **causa mortis**: por el valor del patrimonio transmitido, una vez deducidas las deudas contraídas por el difunto.
- En las transmisiones por **donación**, por el valor de los bienes donados.

La Administración tributaria tiene la potestad de **comprobar el valor** de mercado de los bienes transmitidos, en base a la información disponible y la declaración del sujeto pasivo (D N° 34.982-13 art.11 § 1°).

Tipo de gravamen

La Resolución N° 9-92, del Senado Federal establece lo siguiente:

- un tipo de gravamen **máximo** del ITCMD del **8%**;
- que los tipos del impuesto a fijar por los Estados en su Ley propia pueden ser **progresivos**, en función de la porción de la herencia percibida por cada heredero.

A modo de ejemplo, en el Distrito Federal (Brasilia), en el ejercicio fiscal **2021**, el impuesto se aplica, de acuerdo con la escala de tipos siguientes (D N° 34.982-13 art.13):

Base imponible (R \$)	Tipo (%)
De 0 a 1.232.851,51	4
De 1.232.851,52 a 2.465.703,02	5
Más de 2.465.703,02	6

En las transmisiones **mortis causa**, se producen tanto hechos imposables como el número de herederos o legatarios.

En el caso de **donaciones o cesiones sucesivas** entre el mismo donante/cedente y el mismo donatario/cesionario, deben tenerse en cuenta todas las transmisiones efectuadas en los últimos **12** meses, para lo cual debe recalcularse el impuesto por cada nueva donación, añadiendo a la base del impuesto las cuantías ya sometidas a tributación y deduciéndose los impuestos abonados previamente.

Deducciones personales

No se aplican deducciones personales, en relación con este impuesto.

Exenciones

(D N° 34.982-13 art.4°)

El impuesto no incide sobre:

- las renunciaciones a herencias y legados sin ningún tipo de reserva o condición;
- el capital asegurado abonado a los beneficiarios, en caso de seguros de vida o de accidentes personales, en caso de muerte, incluidos los seguros de crédito;
- en las transmisiones mortis causa o donaciones efectuadas al Estado y sus entes descentralizados, así como a otras instituciones públicas y de educación o asistencia social sin fines de lucro.

Se aplican exenciones (D N° 34.982-13 art.5°):

- en las transmisiones de inmuebles a través del Programa de Asentamiento de Población de Baja Renta; y
- a las transmisiones mortis causa, siempre que el patrimonio del fallecido no exceda, **a partir del 1-1-2021, de R \$ 132.021,51.**

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto puede ser liquidado **de oficio o mediante declaración** del sujeto pasivo, en las formas especificadas por la Secretaría de Estado de Hacienda del Distrito Federal (D N° 34.982-13 art.14).

La Administración Tributaria puede liquidar de oficio aquellos hechos imposables de los que tenga constancia mediante el **acceso a la información** contenida en las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos ante cualquier organismo gubernamental, siempre que esa información haya sido transmitida formalmente a la Administración Tributaria del Distrito Federal (D N° 34.982-13 art.14 § 1°).

No obstante, los contribuyentes pueden determinar el impuesto y están obligados a **anticipar su pago**, sin fiscalización previa de la autoridad administrativa, sometiendo la extinción de la deuda tributaria a la aprobación posterior por la Hacienda Pública (D N° 34.982-13 art.14 § 4°).

El pago del impuesto se efectúa a través de la red de recaudación autorizada, mediante un Documento de Recaudación (**DAR**), o cualquier otro medio aprobado por la Secretaría de Estado de Hacienda del Distrito Federal. Ese DAR es **expedido por** la oficina tributaria en la que se presentan los documentos para el cálculo (D N° 34.982-13 art.16).

La **fiscalización** del ITCD compete a la Secretaría de Estado de Hacienda del Estado Federal (D N° 34.982-13 art.18).

La Secretaría de Estado de Hacienda puede establecer **convenios** con la Receita Federal de Brasil, el Banco Central de Brasil, la Comisión de Valores Mobiliarios, la Junta de Comercio y otros organismos para obtener información de interés para la administración del ITCD (D N° 34.982-13 art.25).

Se establece la Declaración Electrónica de ITCD (**DEITCD**) y establece las bases y condiciones para su utilización, a efectos de la determinación y recaudación del Impuesto sobre Transmisión Causa Mortis y Donación de Bienes o Derechos -ITCD- (IN SUREC N° 6, de 30-3-20).

B. Impuesto sobre Propiedad de Vehículos Automotores

(D N° 34.024-12 y sus modificaciones)

El denominado *Impuesto sobre Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA)* es un impuesto de competencia de los Estados y del Distrito Federal, establecido por la Constitución Federal de Brasil de 1988 art.155 III.

Este impuesto tiene tipos mínimos fijados por el Senado Federal y puede tener tipos diferenciados en función del tipo de uso (Constitución art.155 § 6°).

Para su descripción, se utiliza la normativa vigente en el Distrito Federal (Brasilia).

Hecho imponible

El hecho imponible del IPVA está constituido por la propiedad, el dominio útil o la posesión legítima de vehículos automóviles, registrados y licenciados, inscritos o matriculados en el Distrito Federal (Brasilia), ante las autoridades de tráfico en vías terrestres, acuáticas o aéreas (D N° 34.024-12 art.3°).

El hecho imponible se produce y el impuesto se **devenga** (D N° 34.024-12 art.4°):

- En el caso de vehículos **importados** por el consumidor final (directamente o por medio de terceros): en la fecha de salida de la aduana.
- En el caso de vehículos **usados**: el 1 de enero de cada año.
- En caso de vehículos **nuevos** fabricados en Brasil:
 - ◆ en la fecha de emisión del documento de transmisión de propiedad al consumidor final, o en la de incorporación al activo por el fabricante o revendedor del vehículo;
 - ◆ otras situaciones (subastas, recuperaciones por robo), en las fechas respectivas.

Sujeto pasivo

Son contribuyentes del IPVA, las personas físicas o jurídicas residentes o domiciliadas en el Distrito Federal (Brasilia) que sean (D N° 34.024-12 art.7°):

- propietarias de vehículos sujetos a licencia por los órganos competentes;
- titulares del dominio útil de vehículos automóviles, en los casos de alquiler y arrendamiento mercantil;
- titulares de la posesión legítima del vehículo.

Base imponible

La base imponible del gravamen está constituida por el **valor de mercado** del vehículo (D N° 34.024-12 art.11).

Esa base se incluye en las tablas publicadas en el Diario Oficial del Distrito Federal (Brasilia), con anterioridad al periodo de liquidación del impuesto, expresadas en moneda brasileña (D N° 34.024-12 art.11 § 2°).

Tipo de gravamen

(D N° 34.024-12 art.10)

Los tipos aplicables del IPVA, para vehículos terrestres, de acuerdo con la clasificación y definición de la Ley Federal n° 9.503-97 - Código de Tráfico Brasileño art.96 y anexo I, son:

- 1%, para vehículos:
 - ◆ de carga, con capacidad superior a **2.000 kg**, camiones tractores, minibuses, autobuses y tractores oruga, de ruedas o mixtos;
 - ◆ destinados exclusivamente al alquiler por parte de personas jurídicas dedicadas a esta actividad.
- 2,5%, para ciclomotores, motocicletas, motonetas, cuatriciclos y triciclos.
- 3,5%, para automóviles, camionetas, utilitarios y demás vehículos no incluidos en la letra a).

Exenciones

El IPVA no incide sobre (D N° 34.024-12 art.5°):

- los vehículos de propiedad de la Unión y de sus órganos descentralizados;
- de otras instituciones políticas, sindicales, instituciones educativas sin fines de lucro, etc.

Asimismo, se aplica una **exención** al pago del IPVA a los vehículos siguientes (D N° 34.024-12 art.6°):

- los tractores destinados a trabajos agrícolas o de movimiento de tierras;
- los de las misiones diplomáticas y organismos internacionales, así como a sus agentes;
- los taxis;
- los de personas con discapacidad;
- los de transporte público colectivo urbano concesionado, en el primer ejercicio;
- los de la Administración pública del Distrito Federal;
- los que tengan con una antigüedad superior a **15 años**;
- otros.

Liquidación y pago del impuesto

En el caso de **vehículos terrestres**, el impuesto se liquida de oficio, mediante un Aviso de Liquidación publicado en la Gaceta Oficial del Distrito Federal (D N° 34.024-12 art.13).

En el caso de **embarcaciones, aeronaves y otro tipo de artefactos autopropulsados**, la liquidación se efectúa de oficio, en base a los valores de mercado incluidos en una lista aprobada mediante ley (D N° 34.024-12 art.14).

El impuesto se abona en las **agencias de recaudación** autorizadas, de acuerdo con las fechas de vencimiento y las formas de pago establecida por la Secretaría de Estado de Hacienda (D N° 34.024-12 art.15).

El pago del IPVA se efectúa en **una única cuota** o en hasta **4** cuotas mensuales, dentro de los plazos establecidos por la Secretaría de Estado de Hacienda (D N° 34.024-12 art.17). Se concede un descuento del **5%** sobre el valor del IPVA a los contribuyentes que efectúen el pago íntegro del impuesto hasta la fecha de vencimiento de la cuota única, siempre y cuando no existan deudas de ejercicios anteriores (D N° 34.024-12 art.15 párrafo único).

Subsección 2.2: Impuestos Municipales

- I. Impuestos Generales sobre el Consumo
- II. Impuestos sobre la Propiedad

I. Impuestos Generales sobre el Consumo

A. Impuesto sobre Servicios de Cualquier Naturaleza

(L Complementaria N° 116-03 -LISS-)

El denominado *Impuesto sobre Servicios de cualquier Naturaleza (ISS)*, es un impuesto de competencia municipal y del Distrito federal, instituido por la Constitución Federal brasileña art.156 III.

Hecho imponible

El hecho imponible del impuesto está constituido por la prestación de los servicios incluidos en la lista anexa de abajo, aunque los mismos no constituyan una actividad preponderante del prestador. Asimismo, el impuesto se aplica también a los servicios provenientes del exterior o cuya prestación se haya iniciado en el exterior (LISS art.1°).

Salvo las **excepciones** incluidas en la lista anexa, los servicios mencionados en esa lista no quedan sujetos al Impuesto sobre Operaciones Relativas a la Circulación de Mercancías y Prestaciones de Servicios de Transporte Interestatal e Intermunicipal y de Comunicación (ICMS), aunque su prestación lleve implícita la entrega de bienes (LISS art.1° § 2°).

Este impuesto también se aplica a los servicios prestados mediante la utilización de bienes y **servicios públicos autorizados o concesionados**, mediante el pago de tarifas, precios o peajes por el usuario final del servicio (LISS art.1° § 3°).

La incidencia del impuesto no depende de la denominación dada al servicio prestado (LISS art.1° § 4°).

Por el contrario, el impuesto **no se aplica** a (LISS art.2°):

- las exportaciones de servicios;
- las prestaciones de servicios efectuadas por empleados, directivos y consejeros de sociedades y fundaciones, así como por los socios gerentes de las anteriores;
- los títulos negociados en mercados de valores, los depósitos bancarios y los intereses por operaciones de crédito realizadas por instituciones financieras.

Con carácter general, los servicios se consideran prestados y el impuesto **devengado** en (LISS art.3°):

- en el local del establecimiento prestador o, a falta de este;
- en el domicilio del prestador, salvo algunas excepciones.

Sujeto pasivo

(LISS art.5° y 6°)

Son sujetos pasivos del ISS los prestadores de servicios.

No obstante, los municipios y el Distrito Federal, puede atribuir, mediante ley, el carácter de **responsables** del impuesto a terceras personas vinculadas al hecho imponible.

Base imponible

(LISS art.7°)

La base imponible del ISS está constituida por el precio del servicio prestado.

Tipo impositivo

(LISS art.8° y 8°-A)

El tipo **máximo** del ISS es del **5%**, mientras que el tipo **mínimo** se establece en el **2%**.

No obstante, los municipios tienen libertad para establecer los tipos de gravamen del impuesto, teniendo en cuenta los límites anteriores.

El impuesto **no** puede ser **objeto de** exenciones, incentivos o beneficios fiscales o financieros, incluida la reducción de la base imponible o de la cuota presunta o concedida, o de cualquier otra forma que resulte, directa o indirectamente, en una **carga impositiva inferior** a la que resulte de la aplicación del tipo mínimo anterior, con la excepción de determinados servicios del epígrafe 7 y 16 de la lista adjunta:

Lista de Servicios Anexa a la Ley Complementaria N° 116-03

1	Servicios informáticos y similares.
2	Servicios de investigación y desarrollo de cualquier naturaleza.
3	Los servicios prestados mediante arrendamiento, cesión de derechos de uso y similares.
4	Servicios de salud, asistencia médica y similares.
5	Servicios de medicina y asistencia veterinaria y similares.

Lista de Servicios Anexa a la Ley Complementaria N° 116-03	
6	Servicios de cuidados personales, estética, actividades físicas y similares.
7	Servicios relacionados con la ingeniería, la arquitectura, geología, la planificación urbana, construcción, mantenimiento, limpieza, medio ambiente, saneamiento y similares.
8	Servicios de educación, enseñanza, orientación pedagógica y educativa, instrucción, entrenamiento y evaluación personal de cualquier grado o naturaleza.
9	Servicios de hospedaje, turismo, viajes y similares.
10	Servicios de intermediación y similares.
11	Servicios de guardia, estacionamiento, almacenamiento, vigilancia y similares.
12	Servicios de diversión, ocio, entretenimiento y similares.
13	Servicios de fonografía, fotografía, cinematografía y reprografía.
14	Servicios de bienes de terceros.
15	Servicios relacionados con el sector bancario o financiero, incluidos los prestados por instituciones financieras autorizadas por la Unión o por quienes tengan derecho.
16	Servicios de transporte de naturaleza municipal.
17	Servicios de asistencia técnica, administrativa, legal, contable, comerciales y similares.
18	Servicios de regulación de siniestros vinculados a contratos de seguros; inspección y evaluación de riesgos para la cobertura de los contratos de seguros; prevención y gestión de riesgos asegurable y similares.
19	Servicios de distribución y venta de billetes y demás productos de lotería, bingos, tarjetas, pules o cupones de apuestas, sorteos, premios, incluso los derivados de títulos de capitalización y similares.
20	Servicios portuarios, aeroportuarios, ferrocarriles, de terminales de carretera, ferrocarril y metroviarios.
21	Servicios de registros públicos, carteros y notariales.
22	Servicios de explotación de carreteras.
23	Servicios de programación y comunicación visual, diseño industrial y similares.
24	Servicios de llaveros, confección de sellos, placas, señalización visual, banners, adhesivos y congéneres.
25	Servicios funerarios.
26	Servicios de recogida, traslado o la entrega de correspondencia, documentos, objetos, bienes o valores, incluyendo la oficina de correos y sus agencias en franquicia; courier y similares.
27	Servicios de asistencia social.
28	Servicios de evaluación de bienes y servicios de cualquier naturaleza.
29	Servicios de biblioteconomía.
30	Servicios de biología, biotecnología y química.
31	Servicios técnicos en edificaciones, electrónica, electrotécnica, mecánica, telecomunicaciones y congéneres.
32	Servicios de dibujos técnicos.
33	Servicios de despacho de aduanas, comisionistas, despachantes y congéneres.
34	Servicios de investigaciones particulares, detectives y congéneres.

Lista de Servicios Anexa a la Ley Complementaria N° 116-03

35	Servicios de reportaje, asesoría de prensa, periodismo y relaciones públicas.
36	Servicios de meteorología.
37	Servicios de artistas, atletas, modelos y maniqués.
38	Servicios de museología.
39	Servicios de orfebrería.
40	Servicios de obras de arte por encargo.

II. Impuestos sobre la Propiedad

- A. Impuesto de Transmisión Inter-vivos
- B. Impuesto Predial y Territorial Urbano

A. Impuesto de Transmisión Inter-vivos

(Código Tributario Nacional: L N° 5.172-66 -CTN-; Distrito Federal (Brasilia): D N° 27.576-06 y sus modificaciones)

El denominado *Impuesto de Transmisión Inter-vivos* es un impuesto de competencia de los municipios, establecido por la Constitución Federal de Brasil de 1988 art.156 II.

Hecho imponible

El hecho imponible del impuesto se constituye por (CTN art.35):

- La **transmisión** de la **propiedad** o del dominio útil de los bienes inmuebles, por naturaleza o por acceso físico, tal como se define en el derecho civil.
- La **transmisión** de **derechos reales** sobre bienes inmuebles, salvo los derechos reales de garantía.
- La **cesión** de los derechos relacionados con las transmisiones indicadas anteriormente.

No obstante, se establece que el impuesto **no se aplica** a las transmisiones de bienes o derechos (CTN art.36):

- en caso de aportaciones de capital a una sociedad en pago del capital suscrito a la misma;
- derivadas de la fusión, consolidación, escisión o liquidación de personas jurídicas.

Lo dispuesto en el último inciso no es de aplicación cuando la persona jurídica adquirente tenga, como actividad preponderante, la venta o arrendamiento de bienes inmuebles o la cesión de derechos relacionados con su adquisición (CTN art.37).

Sujeto pasivo

(CTN art.42)

Se considera contribuyente del ITBI a cualquiera de las partes de la operación gravada.

Base imponible

(CTN art.38)

La base del ITBI está constituida por el valor (venal) de mercado de los bienes inmuebles o derechos transmitidos o cedidos. A efectos de determinación del impuesto, **no son deducibles** del valor venal (de mercado), las deudas pendientes del inmueble.

Sin perjuicio de lo anterior (D N° 27.576-06 art.5°):

- el valor (venal) de mercado de los derechos reales corresponde al **70%** del valor (venal) de mercado del inmueble;
- el valor de la nuda propiedad corresponde al **30%** del valor (venal) de mercado del inmueble.

Tipo de gravamen

El tipo impositivo del ITBI no puede exceder de los **límites** establecidos en una resolución del Senado Federal, que distingue, a efectos de la aplicación de un tipo inferior, a las transmisiones que atiendan a la política nacional de vivienda (CTN art.39):

- transmisiones incluidas en el sistema financiero de la vivienda a que se refiere la Ley n° 4.380, de 21 de agosto de 1964 y legislación complementaria: **0,5%**;
- otras transmisiones a título oneroso: **1,0%**;
- **cualquier otra transmisión del: 2,0%**.

Pese a los tipos de gravamen indicados anteriormente, en el **Distrito Federal (Brasilia)** el tipo de gravamen es del **3%** (D N° 27.576-06 art.9°).

El contribuyente puede **deducir** de su Impuesto sobre la Renta, la cuantía del impuesto abonado por este impuesto (CTN art.40).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se determina **de oficio o por declaración** del contribuyente (D. N° 27.576-06 art.10).

Los sujetos pasivos, representantes legales o los notarios, están obligados a presentar una declaración en la que se determina, liquida y recauda el impuesto, de acuerdo con las normas de la administración tributaria del Distrito Federal.

El pago del impuesto se efectúa a través de la red de recaudación autorizada, mediante un Documento de Recaudación (**DAR**) u otro medio aprobado por la Secretaría de Estado de Hacienda del Distrito Federal (D. N° 27.576-06 art.11).

La **fiscalización** del tributo corresponde a la secretaría de Estado de Hacienda del Distrito Federal (D. N° 27.576-06 art.16).

B. Impuesto Predial y Territorial Urbano

(Código Tributario Nacional: L N° 5.172-66; Distrito Federal (Brasilia): D N° 28.445-07)

El denominado *Impuesto sobre la Propiedad Predial y Territorial Urbana (IPTU)* está previsto en la Constitución Federal de Brasil art.156, la cual establece que es un impuesto de competencia de los municipios.

Hecho imponible

El hecho imponible está constituido por la propiedad, el dominio útil o la posesión de bienes inmuebles localizados en las zonas urbanas de los Municipios (CTN art.32).

A efectos de este impuesto, se entiende por **área urbana** la definida por la ley municipal, sujeta al requisito mínimo de la existencia de mejoras indicadas en, al menos, **2** de los siguientes elementos, construidos o conservados por los Poderes Públicos:

- bordillos o pavimentos con canalización de agua de lluvia;
- suministro de agua;
- sistema de alcantarillado sanitario;
- red de alumbrado público, con o sin poste para la distribución en el hogar;
- escuela primaria o centro de salud a una distancia máxima de **3** kilómetros de la propiedad considerada.

El IPTU es un impuesto **anual**, cuyo hecho imponible se configura (D N° 28.445-07 art.2):

- el día **1** de enero de cada año, en relación con los inmuebles adquiridos en ejercicios anteriores; y,
- en la fecha de ocurrencia del hecho imponible, en relación con aquellos inmuebles cuyos propietarios, usufructuarios, poseedores u ocupantes anteriores hayan sido reconocidos como no sujetos o exentos.

El impuesto **no incide sobre** los inmuebles propiedad de (D N° 28.445-07 art.20):

- la Unión y los demás órganos descentralizados;
- las entidades religiosas;
- las autarquías y fundaciones públicas; y,
- los partidos políticos, sindicatos de trabajadores y las instituciones educativas y de asistencia social.

Sujeto pasivo

(CTN art.34)

El sujeto pasivo contribuyente del impuesto es el propietario del inmueble, el titular de su dominio útil o su poseedor a cualquier título.

El impuesto se **transmite** a los compradores y remitentes, a menos que la escritura contenga un certificado negativo de deudas relacionadas con el impuesto (D N° 28.445-07 art.4°).

Base imponible

(CTN art.33)

La base imponible del ITBI está constituida por el **valor venal** (de mercado) del inmueble, determinado anualmente por la Secretaría de Estado de Hacienda mediante valoración. En la determinación de la base, no se tiene en cuenta el valor de los bienes muebles contenidos en el inmueble.

Tipo de gravamen

Los tipos del IPTU están determinados por las leyes municipales (**0,5%, 2%, 3,5%**). A modo de **ejemplo**, en el Distrito Federal (Brasilia), se aplican los tipos siguientes (D N° 28.445-07 art.15):

- casas y apartamentos usados exclusivamente como residencia: **0,3%**;
- inmuebles no residenciales edificados o residenciales con licencia de construcción por un plazo improrrogable de **36** meses desde la fecha de emisión de la licencia: **1,0%**;
- terrenos no edificados e inmuebles en construcción o en ruinas: **3%**.

Exenciones

(D N° 28.445-07 art.21)

En la actualidad, se aplican exenciones del impuesto a las siguientes **personas** enumeradas en el D N° 28.445-07 Cuaderno II del Anexo II, en las condiciones en él establecidas:

- Estados extranjeros, respecto de sus inmuebles y las residencias de sus agentes, en base a reciprocidad;
- los clubes sociales y deportivos.

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se determina anualmente, en base a los **datos** del Catastro Inmobiliario Fiscal. El contribuyente ha de tener conocimiento de la liquidación del impuesto por medio de un aviso publicado en la Gaceta Oficial del Distrito Federal, o mediante una notificación (D N° 28.445-07 art.16).

El pago del impuesto puede realizarse hasta en **12 plazos**, de forma aislada o conjuntamente con la Tasa de Limpieza Pública (TLP), en la forma establecida por la Secretaría de Estado de Hacienda. El pago se realiza una vez transcurridos **30** días de la publicación del aviso público o de la recepción de la notificación personal de liquidación (D N° 28.445-07 art.19).

Sección 3

Contribuciones Sociales

A. Contribución para el Seguro Social y sobre el Trabajo por Cuenta Propia

(IN RFB: N° 971-09 - DOU de 17-11-2009 - actualización de 11-10-18)

El sistema de seguridad social brasileño se financia mediante las contribuciones de los empleadores y empleados. Los **empleadores** deben realizar contribuciones a la seguridad social en base a la nómina de la empresa y a las remuneraciones abonadas a trabajadores independientes y directores, así como en base a los ingresos brutos de la empresa.

Este último mecanismo de cálculo basado en los ingresos brutos se convirtió, a partir del **2015**, en **opcional**. Las empresas están, por tanto, obligadas a optar por realizar sus contribuciones empresariales en base a la nómina o a los ingresos brutos durante el primer mes de cada año.

Cotizaciones empresariales

(IN-RFB 971 art.72)

Las empresas están sujetas a las siguientes contribuciones:

- **Contribución Patronal a la Seguridad Social**, aplicada a un tipo del **20%** sobre las remuneraciones mensuales abonadas o acreditadas a los empleados y trabajadores temporales que les presten servicios (IN-RFB 971 art.72 I y III). Las instituciones financieras están sujetas a una contribución adicional del **2,5%** (IN-RFB 971 art.72 § 5°).
- **Contribución del Grado de Incidencia de la Incapacidad Laboral derivada de los Riesgos Ambientales de Trabajo** (GIIL RAT), contribuciones aplicadas a tipos del **1%, 2% o 3%** sobre la nómina. Los tipos aplicables varían dependiendo del nivel de riesgo por accidentes relacionado con las actividades de la empresa (IN-RFB 971 art.72 II). Adicionalmente, después de elegir el tipo de prevención de accidentes a utilizar, los empresarios pueden reducirlo hasta un **50%**, o multiplicarlo por **2**, en base al número y el grado de importancia de los accidentes sufridos en el año precedente (IN-RFB 971 art.72 § 14).
- **Contribuciones recaudadas por el INSS** y atribuidas a otras agencias oficiales a unos tipos de hasta el **5,8%**, dependiendo de las actividades empresariales de la compañía.

La L N° 12.546-11, introduce la denominada **Contribución de la Seguridad Social sobre los ingresos brutos**, basada en los ingresos brutos, para determinados sectores económicos (L N° 12.546-11 art.7 y 8). Aproximadamente, unos **56** sectores económicos pueden efectuar sus contribuciones patronales en base a los ingresos brutos, a unos tipos de oscilan entre el **1%** y el **4,5%**, dependiendo de la actividad de la empresa y de los productos elaborados. La IN-RFB 1812, de 28-6-2018, mantiene, **hasta el 31-12-**

2020, la vigencia de la Contribución de la Seguridad Social sobre los ingresos brutos para determinados sectores.

Dado que la **base de cálculo** de las contribuciones se basa en los ingresos brutos de determinados productos y servicios elegidos por el gobierno y no en la actividad económica de la empresa, aquellas entidades que elaboran productos o prestan servicios (incluidos o no incluidos) en los Anexos de las Actividades Sujetas a la Contribución de la Seguridad Social sobre los ingresos brutos, se ven obligadas a utilizar ambos sistemas (nómina e ingresos brutos), para determinar las contribuciones a la Seguridad Social.

Como se ha indicado anteriormente, las entidades jurídicas también están obligadas a efectuar otro tipo de contribuciones a la seguridad social (PIS y COFINS), las cuales no son aplicadas sobre la nómina sino sobre los ingresos brutos (han sido analizadas anteriormente).

Contribuciones de los trabajadores

(IN-RFB 971 art.63)

Los empleados, trabajadores autónomos y otras personas que prestan servicios en las empresas están obligados a realizar contribuciones al sistema de seguridad social.

Las empresas deben deducir las contribuciones a la seguridad social de los empleados de los salarios nominales (con un **límite máximo** de R \$ 6.433,57 mensuales, para 2021) de acuerdo con la siguiente tabla de tipos progresivos de contribuciones vigente a partir de 1-1-2021:

Salario mensual de contribución (R \$)	Tipos (%)
0 - 1.100,00	7,5
1.100,01 - 2.203,48	9
2.203,49 - 3.305,22	12
3.305,23 - 6.433,57	14

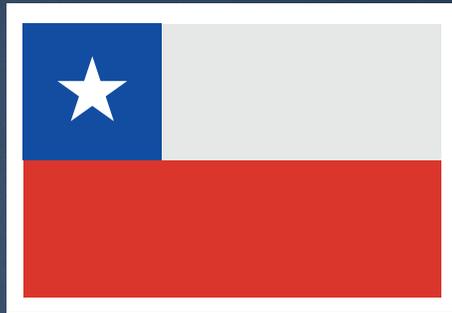
Por otra parte, los **trabajadores autónomos** están obligados a realizar contribuciones en base a su remuneración total mensual. No obstante, se aplican diversos regímenes de cotización (simplificado y de baja renta), para diversos tipos de contribuyentes, de acuerdo con los tipos de cotización y cuotas incluidos en la tabla siguiente, sobre el denominado salario de contribución. Este **salario contributivo** está sujeto un límite máximo y mínimo establecido por el INSS (IN-RFB 971 art.65 § 5°):

Salario de contribución mensual (R \$)	Tipo de cotización (%)	Cuota a pagar (R \$)
1.100,00	5% (no da derecho a Pensión por el Período de Contribución y Certificación de Periodo de Contribución) ⁷	55,00
1.100,00	11% (no da derecho a Pensión por el Período de Contribución y Certificación de Periodo de Contribución) ⁸	121,00
Desde 1.100,00 hasta 6.433,57	20% (régimen ordinario)	Entre 220,00 (salario mínimo) y 1.286,71 (tope máximo)

7 Tipo único del Autónomo de baja renta (trabajo doméstico).

8 Tipo único del Plan Simplificado de Jubilación (contribuyente individual que trabaja por cuenta propia).

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



Chile

Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central

**Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos
Subnacionales**

Sección 3. Contribuciones Sociales

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	249
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	249
A. Impuesto sobre la Renta – Personas Jurídicas	249
B. Impuesto sobre la Renta – Personas Físicas	267
C. Impuesto Específico a la Actividad Minera	279
D. Patente Minera Especial	281
II. Impuestos sobre la Propiedad	282
A. Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.....	282
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	285
A. Impuesto a las Ventas y Servicios	285
IV. Impuestos Selectivos.....	293
A. Impuesto a los Tabacos Manufacturados	293
B. Impuesto sobre Gasolinas y Petróleo Diésel.....	294
C. Impuesto de Entrada a los Casinos de Juego.....	295
D. Impuesto Adicional a Ciertos Productos	296
E. Impuesto Adicional a las Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y Similares	297
F. Impuesto Adicional a la Importación de Vehículos, Conjuntos de Partes o Piezas destinados al Transporte de Pasajeros o de Carga.....	298
G. Impuesto Verde a Vehículos Motorizados Nuevos.....	299
V. Impuestos sobre Transacciones Financieras	300
VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior	300
A. Derechos de Importación	300
VII. Regímenes Simplificados.....	301
A. Régimen de Tributación para Pequeños Contribuyentes – ISR.....	301
B. Régimen de Tributación Simplificada para los Pequeños Contribuyentes – IVS	303
VIII. Otros.....	304
A. Impuesto de Timbres y Estampillas (Impuesto a los Actos Jurídicos).....	304

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales	308
I. Impuestos sobre la Propiedad	308
A. Impuesto Territorial o sobre los Bienes Raíces	308
II. Otros.....	311
A. Permiso de circulación de vehículos	311
B. Patente Comercial o Profesional	312

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales	313
A. Aportes Previsionales	313

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados
- VIII. Otros

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuesto a la Renta – Personas Jurídicas
- B. Impuesto a la Renta – Personas Físicas
- C. Impuesto Específico a la Actividad Minera
- D. Patente Minera Especial

A. Impuesto sobre la Renta – Personas Jurídicas

(Ley: Decreto Ley N° 824-1974, de 31-12-1974 y sus modificaciones - LIR)

Las empresas están sujetas al Impuesto sobre la Renta y a la denominada *Patente Comercial o Profesional*, un impuesto municipal que se determina como un porcentaje del capital (ver más adelante).

El sistema tributario chileno prevé **un sistema de ajuste monetario** para compensar los efectos de la inflación.

La denominada **Unidad Tributaria Mensual** (UTM) es un índice de ajuste tributario y su valor es ajustado mensualmente por la Administración Tributaria, de acuerdo con la inflación. La **Unidad Tributaria Anual** (UTA) es equivalente a **12 UTM**. La unidad tributaria es utilizada, entre otras cosas, para determinar ciertos tipos impositivos aplicables, si determinadas rentas y ganancias de capital se encuentran o no sujetas y la cuantía de las sanciones.

El denominado **Impuesto de Primera Categoría** grava las rentas del capital derivadas por las empresas comerciales, industriales, mineras, de servicios, etc. La reforma tributaria introducida por la L N° 20.780-14, ha introducido, de forma paulatina, importantes modificaciones en el Impuesto sobre la Renta.

El impuesto se aplica sobre la base de las **utilidades** percibidas o devengadas por las empresas que declaran su renta efectiva determinada mediante contabilidad completa, simplificada, planillas o contratos.

No obstante, determinados contribuyentes del sector agrícola, minero y transportes, que cumplen ciertos requisitos, pueden tributar a base a la renta presunta a partir del 1-1-2016, en base al LIR art.34.

Hasta **2014**, Chile estuvo aplicando un **sistema de imputación** totalmente **integrado**, mediante el cual las rentas empresariales, de inversión y otras rentas no determinadas derivadas por una empresa quedaban sujetas al impuesto sobre la renta empresarial (denominado *Impuesto de Primera Categoría*) y, posteriormente al Impuesto sobre la Renta Personal (*Impuesto Global Complementario*), cuando eran derivadas por personas físicas residentes, o al impuesto sobre la renta de no residentes (Impuesto Adicional), cuando se trataba de personas físicas o jurídicas no residentes.

La **reforma tributaria** de la L N° 20.780-14, introdujo importantes cambios al sistema de tributación empresarial. La reforma reemplazaba el sistema del denominado Fondo de Utilidades Tributables (FUT) por **dos regímenes alternativos** de tributación, a saber: el Sistema de Renta Atribuida y el Sistema Parcialmente Integrado, ambos con vigencia a partir de 1-1-2017. De esta manera, los contribuyentes del Impuesto a la Renta podían optar (de forma relativa) por alguno de los anteriores sistemas, o quedarse en el sistema que la norma les asignaba por defecto.

Por su parte, la Ley N° 21.210, de 24 de febrero de **2020**, introduce cambios significativos en el sistema fiscal chileno, aboliendo numerosas normas introducidas por las leyes anteriores. La norma elimina el Sistema de Renta Atribuida e introduce un esquema de integración completa para las pequeñas y medianas empresas con una cifra de negocios inferior a **75.000 UF**, de forma que el impuesto abonado a nivel de la empresa resulta totalmente acreditable frente a los impuestos finales. El Sistema Parcialmente Integrado continúa siendo de aplicación para las grandes empresas.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta empresarial, las personas que realizan cualquier tipo de actividad comercial, industrial, minera o de otro tipo y las que derivan rentas de capital. El impuesto sobre la renta empresarial se aplica sobre la renta procedente de las actividades empresariales realizadas por entidades jurídicas, sucursales, establecimientos permanentes de una sociedad extranjera, propietarios individuales o personas físicas. No existe transparencia fiscal en la normativa chilena.

Las personas domiciliadas o residentes en Chile están sujetas al impuesto sobre la renta mundial, mientras que las no residentes sólo tributan por sus rentas de fuente chilena (LIR art.3).

Base imponible

Las empresas **residentes** están sujetas al denominado Impuesto a la Renta de Primera Categoría sobre su renta mundial, mientras que las **no residentes** tributan sobre sus rentas de fuente chilena en base al denominado Impuesto Adicional.

Se consideran **rentas de fuente chilena**, las que provienen de bienes situados en Chile o de actividades desarrolladas en él, con independencia del domicilio o residencia del contribuyente (LIR art.10).

Son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual.

La renta se define como aquellos ingresos que constituyen utilidades o beneficios producidos por un bien o actividad, así como todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación (LIR art.2.1).

Por lo general, la **renta de Primera Categoría** incluye todas las rentas distintas de las procedentes del trabajo dependiente o independiente, llevado a cabo por las personas físicas o por las sociedades de profesionales.

El impuesto se determina sobre (LIR art.20):

- La renta de los bienes raíces.
- Las rentas de capitales mobiliarios.
- Las rentas de la industria, comercio, minería, demás actividades extractivas y otras.
- Las rentas obtenidas por corredores, comisionistas, martilleros, agentes de aduanas, embarcadores y otros.
- Todas las rentas cuya tributación no esté expresamente establecida en otra categoría, ni se encuentran exentas.
- Los premios de lotería.

Constituyen «**ingresos brutos**» de Primera Categoría, todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría, excepto aquellos que no constituyen renta (LIR art.17) (LIR art.29).

La «**renta bruta**» de una persona (natural o jurídica) que explota bienes o desarrolla actividades afectas al Impuesto de Primera Categoría, se determina deduciendo de los ingresos brutos el coste directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de dicha renta (LIR art.30).

Este mismo artículo establece normas relativas a la **estimación de los costes directos** relativos a las mercaderías (adquiridas o importadas en Chile), el coste directo de la venta de estas y de otros bienes del activo realizable, de bienes enajenados, venta de inmuebles, etc.

La **renta gravable** (base imponible) se define como la renta bruta menos los costes directos de los bienes y servicios y los gastos necesarios para producir dicha renta, una vez ajustada por la inflación (LIR art.41) y corregida de acuerdo con las normas de la LIR art.33. La renta de fuente chilena se determina sobre una base efectiva o de devengo. Las rentas de fuente extranjera son generalmente calculadas en una base de percepción (LIR art.12). No obstante, la renta derivada por los EP de las empresas residentes localizados en el extranjero se determina en base al devengo.

El cómputo de la renta anual se basa en los registros contables del sujeto pasivo.

Rentas exentas

(LIR art.17)

La Ley del Impuesto a la Renta establece que determinados ingresos (**ingresos que no constituyen renta**) no sean considerados renta a efectos tributarios y, por tanto, no se encuentren sujetos. Entre los mismos se encuentran:

- Las **indemnizaciones por daños** (materiales y morales), declaradas por los tribunales (aunque se excluyen los pagos por indemnizaciones relacionadas con los activos pertenecientes a la empresa o a la actividad sujeta al Impuesto sobre la Renta empresarial sobre la renta real) (LIR art.17-1).
- Las **aportaciones de capital** realizadas por los accionistas y socios a las empresas, así como el exceso sobre el valor a la par obtenido por las sociedades anónimas en la colocación de sus acciones en el mercado, siempre que no sean distribuidas (LIR art.17-5).

- Las **distribuciones de utilidades o reservas** efectuadas por las sociedades anónimas a sus accionistas bajo la forma de acciones total o parcialmente liberadas, o mediante el aumento del valor nominal de las mismas, producto de la capitalización de los beneficios o reservas de la compañía (LIR art.17-6).
- Los **dividendos** abonados por las sociedades anónimas procedente de ingresos que no se consideran renta a efectos tributarios (LIR art.17-6).
- Las **devoluciones de capital** efectuadas por las empresas y las revalorizaciones de este autorizadas por la ley, siempre que la devolución no proceda de beneficios capitalizados sujetos al impuesto sobre la renta en la distribución (LIR art.17-7).
- La **repatriación de los capitales** invertidos en el extranjero, siempre que la inversión haya sido registrada en la administración tributaria.
- Ciertas **ganancias de capital** procedentes de la enajenación de acciones y bonos.

Asimismo, se establece que se encuentran **exentas del Impuesto de Primera Categoría (IDPC)** las rentas siguientes (LIR art.39):

- Los dividendos abonados por las sociedades (anónimas o en comandita), siempre que tanto la empresa distribidora como el accionista hayan optado por el sistema de imputación parcial con excepción de las que provengan de sociedades extranjeras, que no desarrollan actividades en Chile.
- Las rentas declaradas expresamente exentas en virtud de leyes especiales.
- Determinadas ganancias de capital derivadas de la venta de acciones.
- Determinadas ganancias de capital procedentes de la venta de bonos y participaciones en fondos de inversión.

Además, se establecen una serie **de exenciones personales**, mediante las cuales se exime del IDPC a las rentas percibidas por las personas siguientes (LIR art.40):

- El Fisco e instituciones fiscales, semifiscales y los municipios.
- Las instituciones exentas por leyes especiales.
- Las instituciones de ahorro y previsión social que determine el presidente la República.
- Las instituciones de beneficencia que no persigan fines de lucro.
- Los comerciantes ambulantes que no desarrollen otra actividad gravada en esta categoría.
- Las empresas individuales no acogidas a la LIR art.14 ter que no excedan en conjunto de **1 UTA**.

Deducciones

Analizamos:

Gastos deducibles

Sólo se consideran deducibles aquellos gastos **necesarios** para la obtención de renta gravable, siempre que su deducción no se encuentre específicamente prohibida por la ley del Impuesto a la Renta.

Especialmente procede la deducción de los siguientes **gastos** relacionados con la actividad de la empresa (LIR art.31):

- Los **intereses** abonados o devengados sobre las cantidades adeudadas en el ejercicio (LIR art.31-1).
- Los **impuestos** chilenos relacionados con la actividad de la empresa, distintos del Impuesto a la Renta, con excepción del Impuesto Específico sobre la Renta Operacional de la Actividad Minera (LIR art.64 bis), el de bienes raíces, a menos que en este último caso no proceda su utilización como crédito y que no constituyan contribuciones especiales de fomento o mejora (LIR art.31-2).

- Las **pérdidas**¹ sufridas por la empresa en el ejercicio, incluyendo las procedentes de delitos contra la propiedad (LIR art.31-3).
- Los **créditos incobrables**² contabilizados, siempre que se hayan agotado los medios de cobro, así como las provisiones y castigos incluidos en la cartera vencida de las instituciones financieras debidamente supervisadas (LIR art.31-4).
- Las cuotas por la **depreciación**³ anual de los bienes físicos del activo inmovilizado (LIR art.31-5).
- Los **sueldos, salarios** y otras remuneraciones, abonados por la prestación de servicios personales, incluidas las gratificaciones (legales y contractuales) y las cuantías por gastos de representación. Las participaciones y gratificaciones voluntarias abonadas a los trabajadores, siempre que abarquen a todos los trabajadores y sean repartidas de forma proporcional a los sueldos, antigüedad, cargas de familia, etc. Las remuneraciones por servicios en el extranjero documentadas fehacientemente (LIR art.31-6).
- Las **becas de estudio** abonadas a los hijos de los empleados, siempre que resulten aplicables a todos los trabajadores de la empresa. La cuantía por cada hijo no puede exceder de **1,5 UT** anual, salvo que se trate de estudios de educación superior, cuyo límite es de hasta **5,5 UT** anuales (LIR art.31-6 bis).
- Las **donaciones** para programas de **educación** (pública o privada), siempre que no excedan del **2%** de la renta líquida imponible de la empresa o del **1,6 × 1000** del capital propio al término del ejercicio. Lo anterior también se aplica a las donaciones a los Cuerpos de Bomberos, al Fondo de Solidaridad Nacional y otras entidades (LIR art.31-7).
- Los **reajustes y diferencias de cambio** provenientes de créditos o préstamos destinados a la actividad de la empresa, incluso los originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado y realizable (LIR art.31-8).
- Los **gastos de organización**⁴ y puesta en marcha (LIR art.31-9).
- Los gastos de **promoción** y colocación de **productos nuevos** en el mercado por parte de la empresa, aunque no resulten necesarios para la producción de renta del ejercicio. Dichos gastos pueden ser prorrateados hasta en **3** ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos (LIR art.31-10).
- Los gastos de **investigación científica y tecnológica** en interés de la empresa, aun cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, pudiendo ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudados hasta en **6** ejercicios comerciales consecutivos (LIR art.31-11).
- Los pagos al exterior por el uso, disfrute o **explotación de marcas, patentes, fórmulas** y otros, hasta un máximo del **4%** de los ingresos por ventas o servicios de la empresa en el ejercicio (LIR art.31-12):
 - ♦ El límite no se aplica en caso de que no exista vinculación entre el pagador y el beneficiario.
 - ♦ Tampoco se aplica si en el país del beneficiario, dicha renta es gravada con un tipo igual o superior al **30%**.
- Los gastos derivados de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de proyectos o actividades por las autoridades competentes (estudio y declaración de impacto ambiental, beneficios a la comunidad, etc.), siempre que no excedan del **2%** de la renta líquida imponible de la empresa, del **1,6 × 1000** del capital propio al término del ejercicio, o del **5%** de la inversión anual en el proyecto (LIR art.31-13).
- Los gastos incurridos por los contribuyentes (ordenados por entidades fiscalizadoras) derivados del cumplimiento de obligaciones de compensación por daños patrimoniales a clientes y usuarios que no requieren prueba de negligencia, así como los desembolsos acordados entre partes no vinculadas, como consecuencia de una transacción, judicial o extrajudicial, o del cumplimiento de una cláusula penal (LIR art.31-14).

1 Ver Pérdidas, más adelante.

2 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

3 Ver Depreciación y amortización.

4 Ver Depreciación y amortización.

Gastos no deducibles

Entre los gastos no deducibles se encuentran (LIR art.31):

- Los gastos incurridos en la **adquisición, arrendamiento o mantenimiento** de bienes y vehículos, no relacionados con la actividad normal de la empresa; de los retiros presuntos, de los gastos derivados del uso y disfrute de bienes gratuitos o valorados por debajo del coste; de los no necesarios para la producción de renta.
- Aquella parte de las **donaciones** para fines **educativos** que no resultan acreditables en base a leyes específicas.
- Los **intereses y reajustes de préstamos** abonados en la adquisición, mantenimiento y explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas por este impuesto de primera categoría. No obstante, los intereses de créditos destinados a la adquisición de acciones, derechos de participación en empresas, bonos y, cualquier otro tipo de valores (capital mobiliario) pueden ser deducidos siempre que satisfagan los requisitos generales descritos anteriormente.
- Los **gastos de capital**.
- Las retribuciones por **servicios personales** abonadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos solteros menores de **18** años.
- Los honorarios abonados por las **sociedades colectivas** a sus socios por los servicios personales independientes prestados.
- Los gastos efectuados en **supermercados** y mercados similares, a no ser que sean necesarios para la actividad habitual del contribuyente.
- Las cuantías destinadas a la **adquisición de sus propias acciones** por parte de las sociedades anónimas, así como los gastos por el uso y disfrute de bienes (no necesarios para producir la renta) otorgados al empresario individual, socios o accionistas de la empresa a título gratuito o valorados por debajo de su coste.

Depreciación y amortización

(LIR art.31-5 y 5 bis)

Los contribuyentes pueden aplicar una **deducción anual** por depreciación de los bienes del activo inmovilizado a partir del momento de su utilización en la empresa. La depreciación se efectúa sobre el valor neto de los activos en la fecha del balance respectivo, una vez efectuada su revalorización, a los tipos fijados por la administración tributaria (SII), de acuerdo con la vida útil del activo.

No obstante, el contribuyente puede aplicar una **depreciación acelerada**, aplicando a los activos (nuevos o importados) una vida útil inferior, equivalente a **un tercio** de la fijada por el SII, siempre que se trate de activos con una vida útil total superior a **3** años (LIR art.31.5°).

Por el contrario, no se admite la depreciación por agotamiento de las sustancias naturales contenidas en la propiedad minera.

Los contribuyentes cuyos ingresos en los **3** ejercicios anteriores a aquel en un activo (nuevo o usado) es puesto en funcionamiento (o en los años de operación si son menores que **3**) no excedan de **100.000 UF**, pueden depreciar dicho activo considerando como vida útil el equivalente a **1/10** de la vida útil fijada por la administración tributaria en la tabla siguiente. En cualquier caso, la vida resultante no puede ser inferior a **1** año (LIR art.31-5° bis).

Tabla de Vida Útil fijada por el SII, mediante la Resol. Exenta N° 43-02, de 26-12-2002

Nómina de bienes según actividades	Nueva vida útil normal	Depreciación acelerada
A.- ACTIVOS GENÉRICOS		
1) Construcciones con estructuras de acero, cubierta y entrepisos de perfiles acero o losas hormigón armado	80	26
2) Edificios, casas y otras construcciones, con muros de ladrillos o de hormigón, con cadenas, pilares y vigas hormigón armado, con o sin losas	50	16
3) Edificios fábricas de material sólido albañilería de ladrillo, de concreto armado y estructura metálica	40	13
4) Construcciones de adobe o madera en general	30	10
5) Galpones de madera o estructura metálica	20	6
6) Otras construcciones definitivas (ejemplos: caminos, puentes, túneles, vías férreas, etc.)	20	6
7) Construcciones provisionarias	10	3
8) Instalaciones en general (ejemplos: eléctricas, de oficina, etc.)	10	3
9) Camiones de uso general	7	2
10) Camionetas y jeeps	7	2
11) Automóviles	7	2
12) Microbuses, taxibuses, furgones y similares	7	2
13) Motos en general	7	2
14) Remolques, semirremolques y carros de arrastre	7	2
15) Maquinarias y equipos en general	15	5
16) Balanzas, hornos microondas, refrigeradores, conservadoras, vitrinas refrigeradas y cocinas	9	3
17) Equipos de aire y cámaras de refrigeración	10	3
18) Herramientas pesadas	8	2
19) Herramientas livianas	3	1
20) Letreros camineros y luminosos	10	3
21) Útiles de oficina (ejemplos: máquina de escribir, fotocopiadora, etc.)	3	1
22) Muebles y enseres	7	2
23) Sistemas computacionales, computadores, periféricos, y similares (ejemplos: cajeros automáticos, cajas registradoras, etc.)	6	2
24) Estanques	10	3
25) Equipos médicos en general	8	2
26) Equipos de vigilancia y detección y control de incendios, alarmas	7	2
27) Envases en general	6	2
28) Equipo de audio y video	6	2
29) Material de audio y video	5	1

Nómina de bienes según actividades	Nueva vida útil normal	Depreciación acelerada
B.- INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCIÓN		
1) Maquinaria destinada a la construcción pesada (Ejemplos: motoniveladoras, traxcavators, bulldozers, tractores, caterpillars, dragas, excavadoras, pavimentadores, chancadoras, betoneras, vibradoras, tecles, torres elevadoras, tolvas, mecanismo de volteo, motores eléctricos, estanques, rodillos, moldes pavimento, etc.)	8	2
2) Bombas, perforadoras, carros remolques, motores a gasolina, grupos electrógenos, soldadoras	6	2
C.- INDUSTRIA EXTRACTIVA (MINERÍA)		
1) Maquinarias y equipos en general destinados a trabajos pesados en minas y plantas beneficiadoras de minerales	9	3
2) Instalaciones en minas y plantas beneficiadoras de minerales	5	1
3) Tranques de relaves	10	3
4) Túnel - mina	20	6
D. - EMPRESAS DE TRANSPORTE		
TRANSPORTE MARÍTIMO		
1) Naves y barcos de carga en general, frigoríficos o graneleros con casco de acero	18	6
2) Naves con casco de acero	36	12
3) Naves con casco de madera	23	7
4) Remolcadores y barcazas con casco de acero	20	6
5) Remolcadores y barcazas con casco de madera	15	5
6) Embarcaciones menores en general con casco de acero o madera	10	3
7) Porta contenedores, incluidos los buques Roll-On Roll	16	5
8) Boyas, anclas, cadenas, etc.	10	3
9) Muelles de estructura metálica	20	6
10) Terminales e instalaciones marítimas	10	3
TRANSPORTE TERRESTRE		
1) Tolvas, mecanismo de volteo	9	3
2) Carros portacontenedores en general	7	2
E.- SECTOR ENERGÉTICO		
E.1) EMPRESAS ELÉCTRICAS		
1) Equipos de generación y eléctricos utilizados en la generación	10	3
2) Obras civiles hidráulicas y otros relacionados con la generación:		
- Bocatomas, muros de presa	50	16
- Descargas	30	10
- Túneles, piques, pretilas, evacuaciones, cámaras de carga, tuberías de presión	20	6
- Canales	18	6

Nómina de bienes según actividades	Nueva vida útil normal	Depreciación acelerada
- Sifones, captaciones, estanques y chimeneas de equilibrio	10	3
- Desarenador	8	2
3) Líneas de distribución de alta tensión y baja tensión, líneas de transmisión, cables de transmisión, cables de poder	20	6
4) Líneas de alta tensión - Transporte:		
- Obras civiles	20	6
- Conductores	20	6
- Apoyos de suspensión y apoyos de amarres	10	3
5) Cables de alta tensión - Transporte:		
- Obras civiles	20	6
- Conductores	20	6
6) Subestaciones - Transporte:		
- Obras civiles	25	8
- Construcciones y casetas de entronque (estaciones de bombeo, reactancias compensación)	20	6
- Transformadores, celdas de transformadores, celdas de líneas, equipos auxiliares y equipos de telecomandos	10	3
7) Líneas de alta tensión - Distribución:		
- Obras civiles	20	6
- Conductores	20	6
- Apoyos de suspensión, apoyos de amarres y remodelación de líneas	10	3
8) Cables de alta tensión - Distribución:		
- Obras civiles	20	6
- Conductores	20	6
9) Líneas de media tensión - Aéreas:		
- Redes desnudas, redes aisladas, postes y otros	20	6
- Equipos	12	4
10) Líneas de media tensión - Subterráneas:		
- Redes, cámaras, canalizaciones y otros	20	6
- Equipos	12	4
11) Líneas de baja tensión - Aéreas:		
- Redes desnudas, redes aisladas, postes y otros	20	6
- Equipos	12	4
12) Líneas de baja tensión - Subterráneas:		
- Redes, cámaras, canalizaciones y otros	20	6

Nómina de bienes según actividades	Nueva vida útil normal	Depreciación acelerada
- Equipos	12	4
13) Subestaciones de distribución:		
- Obras civiles y construcciones	20	6
- Transformadores, celdas de transformadores, celdas de líneas, equipos auxiliares y equipos de telecomandos	10	3
14) Subestaciones MT/MT:		
- Obras civiles y construcciones	20	6
- Transformadores, celdas de transformadores, equipos auxiliares y equipos de telecomandos	10	3
15) Subestaciones anexas MT/MT:		
- Obras civiles y construcciones	20	6
- Transformadores, celdas de transformadores, equipos auxiliares y equipos de telecomandos	10	3
16) Centros de transformación MT/BT:		
- Obras civiles	20	6
- Transformadores aéreos, subterráneos y de superficie	10	3
- Otros equipos eléctricos aéreos, subterráneos y comunes	12	4
17) Contadores y aparatos de medida - Central de operaciones y servicio de clientes	10	3
18) Otras instalaciones técnicas para energía eléctrica:		
- Obras civiles	20	6
- Equipos	10	3
19) Alumbrado público	10	3
E.2) EMPRESAS SECTOR PETRÓLEO Y GAS NATURAL		
1) Buques tanques (petroleros, gaseros), naves y barcos cisternas para transporte de combustible líquido	15	5
2) Oleoductos y gasoductos terrestres, cañerías y líneas troncales	18	6
3) Planta de tratamiento de hidrocarburos	10	3
4) Oleoductos y gaseoductos marinos	10	3
5) Equipos e instrumental de explotación	10	3
6) Plataforma de producción en el mar fija	10	3
7) Equipos de perforación marinos	10	3
8) Baterías de recepción en tierra (estanques, bombas, sistema de cañerías con sus válvulas, calentadores, instrumentos de control, elementos de seguridad contra incendio y prevención de riesgos, etc.)	10	3
9) Instalaciones de almacenamiento tales como «tank farms»	15	5
10) Plataformas de perforación y de producción de costa afuera	22	7
F.- EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES		
1) Equipos conmutación local en oficinas centrales:		

Nómina de bienes según actividades	Nueva vida útil normal	Depreciación acelerada
- Equipos O.C. automáticos	10	3
- Equipos O.C. auto (combinados)	10	3
- Equipos O.C. batería central	10	3
- Equipos O.C. magneto	10	3
- Equipos de fuerza	10	3
- Equipos de tasación	10	3
- Equipos de radio	12	4
- Equipos canalizadores y repetidores en O.C.	10	3
2) Equipos conmutación L.D. en oficinas centrales:		
- Posiciones de larga distancia	10	3
- Equipos de radio	12	4
- Equipos canalizadores y repetidores en O.C.	10	3
3) Otros equipos de O.C.:		
- Teléfonos, calculógrafos y sillas de operadoras	10	3
4) Equipos seguridad industrial en oficinas centrales:		
- Equipos industriales de climatización	10	3
5) Equipos para suscriptores:		
- Teléfonos automáticos	10	3
- Teléfonos batería central	10	3
- Teléfonos magneto	10	3
- Equipos especiales	10	3
- Alambre bajantes	10	3
- Alambre interior	10	3
- PABX automáticos	10	3
- PBX automáticos	10	3
- PBX batería central	10	3
- PBX magneto	10	3
- Locutorios	10	3
- Equipos fax	10	3
6) Equipos planta externa local:		
- Postes y crucetas de madera	20	6
- Postes y crucetas de fierro	20	6

Nómina de bienes según actividades	Nueva vida útil normal	Depreciación acelerada
- Postes de concreto	20	6
- Antenas y líneas de transmisión	12	4
- Cables aéreos y bobinas de carga	20	6
- Cables subterráneos y bobinas de carga	20	6
- Cables interiores	20	6
- Cables aéreos desnudos	20	6
- Equipos canalizadores y repetidores en postes	12	4
- Conductos y cámaras	20	6
- Cables enlaces	20	6
- Blocks, regletas, cassettes de protección	20	6
- Sala de cables y MDF	20	6
- Armarios de distribución	20	6
- Cajas terminales, doble conexión	20	6
- Empalmes de cables aéreos y subterráneo	20	6
- Sistema gráfico de manejo de redes	20	6
- Cables de fibra óptica	20	6
- Cámaras y ductos	20	6
7) Equipos planta externa L.D.:		
- Postes y crucetas de madera	20	6
- Postes y crucetas de fierro	20	6
- Postes de concreto	20	6
- Antenas y líneas de transmisión	12	4
- Cables aéreos y bobinas de carga	20	6
- Cables subterráneos y bobinas de carga	20	6
- Alambres aéreos desnudos	20	6
- Equipos canalizadores y repetidores en postes	12	4
- Conductos y cámaras	20	6
- Equipos de control automático	10	3
- Estaciones satelitales terrenas	12	4
- Cables de fibra óptica	20	6
- Equipos de fibra óptica	12	4
- Segmento espacial	10	3

Nómina de bienes según actividades	Nueva vida útil normal	Depreciación acelerada
G.- ACTIVIDAD DE LA AGRICULTURA		
1) Tractores, segadoras, cultivadoras, fumigadoras, motos bombas, pulverizadoras	8	2
2) Cosechadoras, arados, esparcidoras de abono y de cal, máquinas de ordeñar	11	3
3) Esquiladoras mecánicas y maquinarias no comprendidas en el número anterior	11	3
4) Vehículos de carga, motorizados, como ser: camiones trailers, camiones fudres y acoplados, colosos de tiro animal	10	3
5) Carretas, carretones, carretelas, etc.	15	5
6) Camiones de carga y camionetas de uso intensivo en la actividad agrícola	6	2
7) Tuberías para agua potable instaladas en predios agrícolas	18	6
8) Construcciones de material sólido, como ser: silos, casas patronales y de inquilinos, lagares, etc.	50	16
9) Construcciones de adobe y madera, estructuras metálicas	20	6
10) Animales de trabajo	8	2
11) Toros, carneros, cabríos, verracos, potros y otros reproductores	5	1
12) Gallos y pavos reproductores	3	1
13) Nogales, paltos, ciruelos, manzanos, almendros	18	6
14) Viñedos según variedad	11 a 23	3 a 7
15) Limoneros	12	4
16) Duraznos	10	3
17) Otras plantaciones frutales no comprendidas en los números 13), 14), 15) y 16) anteriores	13	4
18) Olivos	40	13
19) Naranjos	30	10
20) Perales	25	8
21) Orégano	9	3
22) Alfalfa	4	1
23) Animales de lechería (vacas)	7	2
24) Gallinas	3	1
25) Ovejas	5	1
26) Yeguas	12	4
27) Porcinos de reproducción (hembras)	6	2
28) Conejos machos y hembras	3	1
29) Caprinos	5	1
30) Asnales	5	1
31) Postes y alambradas para viñas	10	3

Nómina de bienes según actividades	Nueva vida útil normal	Depreciación acelerada
32) Tranques y obras de captación de aguas:		
a) Tranque propiamente tal. Por ser de duración indefinida no es depreciable	-	-
b) Instalaciones anexas al tranque. Bombas extractoras de agua, estanques e instalaciones similares en general	10	3
33) Canales de riego:		
a) Sin aplicación de concreto o de otro material de construcción, su duración es indefinida, por lo tanto, no es depreciable	-	-
b) Con aplicación de concreto o de otro material de construcción, se trata de obras generalmente anexas, o simplemente tramos del canal mismo y su duración según el caso será:		
De concreto	70	23
De fierro pesado	45	15
De madera	25	8
34) Pozos de riego y de bebida. Se aplica la depreciación únicamente sobre los refuerzos, instalaciones y maquinarias destinadas al mayor aprovechamiento del pozo en la siguiente forma:		
a) Cemento u hormigón armado	20	6
b) Ladrillo	15	5
c) Bomba elevadora de agua	20	6
35) Puentes. Según el material empleado en la construcción:		
a) De cemento	75	25
b) Metálico	45	15
c) Madera	30	10
H.- OTRAS		
1) Enseres, artículos de porcelana, loza, vidrio, cuchillería, mantelería, ropa de cama y similares, utilizados en hoteles, moteles y restaurantes	3	1
2) Redes utilizadas en la pesca	3	1
3) Sistemas o estructuras físicas para criaderos de especies hidrobiológicas	3	1
4) Pupitres, sillas, bancos, escritorios, pizarrones, laboratorios de química, gabinetes de física, equipos de gimnasia y atletismo, utilizados en establecimientos educacionales	5	1
5) Aviones monomotores con cabida hasta seis personas	10	3

Reservas y provisiones

(LIR art.31-4°)

Los contribuyentes pueden deducir las pérdidas por **créditos incobrables**, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro. Asimismo, pueden deducir de su renta líquida (excepto las operaciones con personas vinculadas) los créditos impagados por más de **365 días** o la cuantía resultante de aplicar un determinado porcentaje (a fijar por la administración tributaria) sobre el saldo de créditos vencidos.

Esto mismo se aplica a las provisiones y castigos de créditos de cartera vencida de los bancos e instituciones financieras, incluidas las empresas operadoras y emisoras de tarjetas de crédito no bancarias.

Las cuantías asignadas a reservas o provisiones, incluidas las provisiones por gastos futuros o por insolvencias, normalmente **no son deducibles**.

Las **provisiones técnicas** de las compañías de seguros son deducibles hasta la cuantía prescrita por la Superintendencia de Valores, siempre que la cuantía bruta de la prima correspondiente se encuentre debidamente registrada. Las contribuciones voluntarias a reservas por encima de la cuantía obligatoria no son deducibles.

Ganancias de capital

Las ganancias de capital se incluyen en la renta de la sociedad y tributan al tipo ordinario del impuesto en su realización (quedando sujetas posteriormente al impuesto sobre la renta personal o al impuesto sobre la renta de no residentes, con un crédito por el impuesto sobre la renta societaria abonado), en manos de los accionistas, socios o propietarios, en el caso de transacciones habituales y enajenación de activos fijos.

Las ganancias de capital pueden también estar sujetas a **tributación especial**, sujetas a un impuesto final, o no consideradas como renta gravable.

Este último es el caso aplicable a partir de **2017** en el que determinados incisos de la LIR art.17 proporcionan un tratamiento especial a las ganancias de capital (mayor valor obtenido) derivadas en la enajenación de acciones y derechos en sociedades (LIR art.17-8 a), así como en el caso de enajenación de pertenencias mineras y derechos de agua (LIR art.17-8 c), bonos y demás títulos de deuda por parte de residentes y no residentes (LIR art.17-8 d).

En este nuevo tratamiento, se **elimina la aplicación del Impuesto Único de Primera Categoría**, y en caso de operaciones realizadas por personas que no sean contribuyentes que determinen el Impuesto de Primera Categoría sobre rentas efectivas, la ganancia de capital (el mayor valor obtenido) en la enajenación de acciones y derechos sociales, sólo se afecta con los Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional, pudiendo los contribuyentes del Impuesto Global Complementario optar, en caso de declarar sobre la base de la renta devengada, por reliquidar el referido impuesto conforme a un nuevo procedimiento que se establece.

Este tratamiento especial implica que las ganancias de capital (los mayores valores obtenidos) en la enajenación de estos activos no constituyen renta, se encuentran sujetos a tipo reducido, o sujetos al impuesto personal al tipo ordinario, permitiendo al contribuyente elegir el momento en el cual la renta deviene gravable.

Bienes inmuebles

La LIR art.17.8° b), modifica el tratamiento tributario del mayor valor obtenido (ganancias de capital) en la enajenación de los bienes raíces, o de derechos y cuotas sobre esos bienes. De esta forma, desde el año **2017**, por tanto, el tratamiento tributario varía en función de la fecha de adquisición de los bienes raíces.

Bienes raíces adquiridos antes de 2004

Las ganancias de capital procedentes de la enajenación de bienes inmuebles que **forman parte del activo** de los contribuyentes sujetos al Impuesto sobre la Renta empresarial en base a la renta neta real están sujetas a tributación en base a las normas generales.

Las ganancias de capital procedentes de la enajenación de bienes inmuebles, **distintos** de los mencionados anteriormente, no se consideran renta gravable, a no ser que:

- el inmueble haya sido poseído por menos de **1** año, en la fecha de la enajenación;
- el vendedor se dedique habitualmente a la compraventa de este tipo de bienes (las transacciones se consideran habituales cuando se incluyen en la escritura de constitución de la empresa como parte de la actividad);
- las transacciones son realizadas entre accionistas de una sociedad anónima que poseen un **10%** o más de las acciones, o accionistas de una sociedad limitada por acciones, o una compañía en la cual disponen de una participación (partes vinculadas).

Bienes raíces adquiridos después de 2004

Las ganancias derivadas tributan en base a las normas ordinarias. No obstante, la nueva redacción legal establece que el **ingreso no constitutivo de renta** alcanza solamente a las personas naturales que no determinan el Impuesto de Primera Categoría sobre rentas efectivas y hasta por un mayor valor equivalente a una cuantía total de **8.000 UF**, independiente del número de enajenaciones que realice y el número de bienes raíces de propiedad del contribuyente. El mayor valor (la ganancia de capital) que exceda del límite de **8.000 UF** tributa en el año comercial en que la renta de los bienes sea percibida o devengada, a elección del contribuyente, pudiendo optar por reliquidar el Impuesto Global Complementario si optare por gravar el mayor valor (la ganancia) sobre la base de la renta devengada, o pagar un impuesto sustitutivo con un tipo del **10%**, cuando optare por gravar el mayor valor sobre la base de la renta percibida (LIR art.17-8 b iii).

Las normas transitorias establecen que, a partir de 1-1-2017, los contribuyentes para determinar el **mayor valor** de este tipo de ganancias sobre bienes situados en Chile pueden alternativamente optar por considerar como **valor de adquisición**:

- el valor de adquisición, reajustado de acuerdo con la variación del IPC entre el mes anterior a la adquisición del bien respectivo y el mes anterior al de la enajenación, con los ajustes que contempla la Ley;
- el avalúo fiscal del bien respectivo, vigente al 1-1-2017, reajustado en la forma que establece la Ley;
- el valor de mercado al 29-9-2014, acreditado fehacientemente por el contribuyente.

Acciones

Con anterioridad a **2017**, las ganancias de capital por la enajenación de acciones estaban sujetas al impuesto sobre la renta empresarial y, posteriormente, al impuesto sobre la renta personal, o al impuesto sobre la renta de no residentes, con un crédito por el impuesto sobre la renta empresarial pagado, cuando:

- las acciones habían sido poseídas durante menos de **1** año en la fecha de la enajenación; a
- el vendedor se dedicaba habitualmente a la compraventa de este tipo de bienes (las operaciones se consideran habituales cuando se incluyen en la escritura de constitución de la empresa como parte de la actividad);

- las operaciones eran realizadas entre accionistas de una sociedad anónima que poseen un **10%** o más de las acciones, o accionistas de una sociedad limitada por acciones, o una compañía en la cual disponen de una participación (partes vinculadas).

Cuando no se cumplía ninguna de las circunstancias anteriores, las ganancias de capital por la enajenación de acciones se encontraban sujetas al Impuesto Único a la Renta y la renta no estaba sujeta a tributación adicional por el impuesto sobre la renta personal o por el impuesto sobre la renta de no residentes.

Además, las ganancias de capital procedentes de la **enajenación de acciones** están exentas del impuesto, cuando son derivadas por personas no sujetas al impuesto sobre la renta empresarial sobre la renta neta real, siempre que las ganancias no excedan de **10 UTA**.

A partir de **2017**, las ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones por personas sujetas al impuesto de personas jurídicas sobre la renta neta efectiva están sujetas a las normas generales.

En otros casos, dichas ganancias están sujetas al impuesto personal (Global Complementario), o a una retención del **35%** (Impuesto Adicional), en el caso de no residentes.

No obstante, las ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones adquiridas **con anterioridad al 31-1-1984**, no se consideran renta a efectos tributarios y, por tanto, no están sujetas al impuesto.

Pérdidas

Analizamos:

Pérdidas ordinarias

A **partir de 1-1-2017**, la LIR art.31.3º, establece que las pérdidas del negocio o empresa en el ejercicio siguen siendo deducibles como gasto frente a los beneficios del ejercicio. Si dichos beneficios no fueran suficientes para absorberlas, la diferencia debe imputarse al ejercicio inmediato siguiente y así sucesivamente (**traslado ilimitado**). No obstante, el traslado hacia atrás de dichas pérdidas ya no resulta posible.

Las pérdidas incurridas por una empresa con **anterioridad a la transmisión de sus acciones** o de sus derechos a participar en los beneficios, no pueden ser compensadas frente a la renta devengada o percibida después de su transmisión si:

- como resultado de la transmisión, o durante los **12** meses anteriores o posteriores a la transmisión, la compañía modifica su objeto empresarial principal;
- en el momento de la transmisión, los activos de capital u otros activos de la compañía no resultan suficientes para llevar a cabo la actividad de la compañía;
- el valor de los activos no mantiene una proporción con el precio de transmisión;
- la renta de la empresa sólo se deriva de la participación como socio o accionista en otras empresas o de la reinversión de sus beneficios.

Las pérdidas procedentes de la **enajenación de valores** no pueden ser deducidas de la renta gravable cuando las ganancias procedentes de la enajenación de valores hubieran sido excluidas de la renta gravable.

Pérdidas de capital

No existen normas especiales para las pérdidas de capital.

Tipo de gravamen

A partir de la Ley 21.210, se establece un tipo de gravamen del **25%** para a las pequeñas y medianas empresas (Régimen Pro Pyme, LIR art.14-D), con una cifra de ventas que no exceda de **75.000 UF** y un capital efectivo no superior a **85.000 UF**, mientras que las grandes empresas que superan los límites anteriores (LIR art.14-A) tributan a un tipo del **27%** (aplicándose la imputación parcial) (LIR art.20).

No obstante, la Ley 21.256, publicada el **2-9-2020**, establece una reducción transitoria del tipo de gravamen aplicable a las pymes del **25%** al **10%**, para los ejercicios tributarios del **2020, 2021 y 2022** (L N° 21256 art.1).

Retenciones sobre pagos internos

Generalmente no se aplican retenciones sobre los pagos efectuados a las empresas residentes. Conviene indicar que el Impuesto sobre la Renta empresarial se abona en pagos mensuales.

Retenciones sobre pagos a no residentes

Las rentas de fuente chilena derivadas por las personas jurídicas no residentes sin EP en Chile están generalmente sujetas a una retención final al tipo del **35%** sobre la cuantía bruta. No obstante, se aplican tipos diferentes, dependiendo del tipo de renta (LIR art.58).

Dividendos

Los dividendos y otras distribuciones de beneficios derivados por los no residentes están sujetos a una retención final (Impuesto sobre la Renta de no Residentes) del **35%** sobre la cuantía bruta. El impuesto sobre la renta empresarial previamente abonado es acreditable frente al impuesto sobre la renta de no residentes (LIR art.58.2).

Intereses

Los intereses derivados por no residentes están normalmente sujetos al impuesto sobre la renta de no residentes final al tipo general (**35%**) sobre la cuantía bruta. No obstante, se aplican las siguientes **reglas especiales**:

- Los intereses abonados a bancos extranjeros/internacionales, o a instituciones financieras extranjeras/internacionales, por una institución financiera constituida en Chile, están exentos del impuesto sobre la renta, siempre que el crédito sobre el que se abonan los intereses sea utilizado para garantizar préstamos en el extranjero.
- Las siguientes categorías de intereses están sujetos a un tipo del **4%** sobre la cuantía bruta. No obstante, de acuerdo con las normas de subcapitalización, los intereses abonados por encima de la ratio autorizada son gravados al tipo más alto del **35%** (LIR art.59.1):
 - ◆ los intereses abonados sobre cuentas corrientes y depósitos a plazo situados en una institución autorizada (LIR art.59.1 a);
 - ◆ los intereses sobre préstamos garantizados por bancos extranjeros/internacionales autorizados o instituciones financieras (LIR art.59.1 b);

- ♦ los intereses para la financiación de importaciones (LIR art.59.1 c);
- ♦ los intereses sobre bonos en moneda chilena o extranjera emitidos por empresas chilenas (LIR art.59.1 d);
- ♦ los intereses sobre bonos y obligaciones en moneda chilena o extranjera emitidos por el Estado y el Banco Central (LIR art.59.1 e);
- ♦ los intereses sobre aceptaciones bancarias latinoamericanas (ALADI Ablas) (LIR art.59.1 f);
- ♦ otros intereses.

Regalías

Los pagos efectuados a personas no residentes por el uso, disfrute o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares bajo la forma de regalías están sujetos a una **retención** (impuesto adicional de no residentes) del **30%** sobre la cuantía sin deducción alguna (LIR art.59).

El tipo anterior se **reduce** al **15%** respecto a los pagos por el uso, disfrute o explotación de patentes de invención, modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales y otros, así como variedades vegetales (LIR art.59).

A este mismo tipo anterior (**15%**), se gravan los pagos por el uso, disfrute o explotación de programas computacionales, salvo que los pagos se realicen por el uso de programas estándar, que estarán exentos del impuesto (LIR art.59).

En cualquier caso, el tipo aplicable es del **30%** cuando el acreedor o beneficiario de las regalías se encuentra domiciliado en **jurisdicciones de baja tributación**.

B. Impuesto sobre la Renta – Personas Físicas

(Ley: Decreto Ley N° 824-1974, de 31-12-1974 y sus modificaciones - LIR)

Sujeto pasivo

Los residentes y las personas domiciliadas en Chile están sujetos al impuesto sobre la renta. Se consideran residentes de las personas físicas presentes en Chile por más de **6 meses** en el año o en **2 años consecutivos**. Los domiciliados son aquellas personas físicas que tienen intención de permanecer en Chile de forma permanente, en base a determinadas circunstancias de la persona.

Las **parejas casadas** en régimen de gananciales o de separación de bienes deben declarar de forma independiente. No obstante, los cónyuges con separación total de bienes que no hayan liquidado la sociedad conyugal deberán declarar conjuntamente (LIR art.53).

Base imponible

Las personas físicas **residentes/domiciliadas** en Chile están sujetas al Impuesto sobre la Renta sobre su renta mundial, mientras que las **no residentes/no domiciliadas** sólo están sujetas al impuesto sobre sus rentas de fuente chilena. Los extranjeros que establecen su domicilio o residencia en Chile sólo están

sujetos al impuesto sobre la renta sobre sus rentas de fuente chilena durante los 3 primeros años en el país. Este periodo puede ser ampliado por la administración tributaria en casos especiales (LIR art.3).

Con carácter general, se consideran **rentas de fuente chilena**, las provenientes de los bienes localizados o de las actividades desarrolladas en Chile, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente (LIR art.10).

El impuesto sobre la renta se determina en base a un sistema cedular basado en la naturaleza de su fuente:

- **El impuesto sobre la renta empresarial** (Impuesto de Primera Categoría): aplicado sobre las rentas empresariales, en base a las normas de tributación de las empresas descritas anteriormente (LIR art.19).
- **El impuesto sobre la renta de trabajo** (Impuesto de Segunda Categoría): aplicado sobre los rendimientos de trabajo (LIR art.42).
- **El impuesto sobre la renta personal** (Impuesto Global Complementario): aplicado sobre la renta gravable total derivada por las personas físicas, incluyendo la renta sujeta al impuesto sobre la renta empresarial o al impuesto sobre la renta del trabajo, a los tipos progresivos. El impuesto sobre la renta empresarial y el impuesto sobre la renta del trabajo son acreditables frente al impuesto sobre la renta personal (Impuesto Global Complementario) (LIR art.52).
- **El impuesto sobre la renta de no residentes** (Impuesto Adicional): aplicado sobre las rentas de fuente chilena derivadas por personas no residentes y por los no domiciliados en Chile, generalmente cuando la renta se considera disponible (LIR art.58).

Rentas exentas

La LIR establece una distinción entre aquellos ingresos que no se consideran renta (LIR art.17), los cuales, a efectos del impuesto personal, son tratados como exenciones sin progresividad y las denominadas rentas exentas (LIR art.57), que son tratadas como una exención con progresividad, pues se añaden a la renta líquida para incrementar la progresividad, recibiendo un crédito equivalente al tipo medio del impuesto personal.

Entre los ingresos que no constituyen renta, se encuentran los incluidos en los epígrafes siguientes de la LIR art.17:

- Las indemnizaciones por **daños** emergentes o morales establecidas mediante sentencia (LIR art.17-1).
- Las indemnizaciones por **accidentes del trabajo**, bien sea bajo la forma de cuantías fijas, rentas o pensiones (LIR art.17-2).
- Las cuantías percibidas por **seguros** de vida, desgravamen, seguros dotales o de rentas vitalicias percibidas por parte de los beneficiarios o asegurados (LIR art.17-3).
- Las cuantías percibidas por los beneficiarios de **pensiones o rentas vitalicias**, siempre que su cuantía mensual no sea superior a **0,25 UT** (LIR art.17-4).
- La distribución de **utilidades o reservas** acumuladas por las sociedades anónimas a sus accionistas en forma de acciones total o parcialmente liberadas o mediante el aumento del valor nominal de las acciones realizada por la capitalización de los beneficios o reservas de la empresa (LIR art.17-6).
- Las **devoluciones de capitales** sociales de empresas chilenas (hasta la cuantía del aporte o de adquisición de su participación) y sus reajustes, siempre que no correspondan a utilidades capitalizadas sujetas al impuesto sobre la renta en la distribución (LIR art.17-7).
- Las ganancias de capital por la venta o cesión de acciones o participaciones en sociedades (LIR art.17-8 a)
- Las ganancias de capital por la **venta de bienes raíces** localizados en Chile, o de derechos sobre estos, hasta **8.000 UF** (LIR art.17-8 b).

- Las ganancias de capital por la enajenación de pertenencias mineras o derechos de aguas (LIR art.17-8 c).
- Las ganancias de capital por la enajenación de bonos u demás títulos de deuda (LIR art.17-8 d).
- Las ganancias de capital derivadas de la enajenación de derechos de propiedad intelectual o industrial por el propio inventor o autor (LIR art.17-8 e).
- Las adjudicaciones de bienes en la partición de herencias en favor de los herederos y sucesores o cesionarios (LIR art.17-8 f).
- Las adjudicaciones de bienes en la liquidación de sociedades o empresas, hasta la cuantía del capital aportado, más las rentas generadas (LIR art.17-8 g).
- La adjudicación de bienes en liquidación de la sociedad conyugal y de comunidades de bienes (LIR art.17-8 h).
- Las ganancias por la venta de vehículos de transporte de pasajeros o carga ajena (sólo un vehículo) (LIR art.17-8 i).
- Las cesiones de instrumentos financieros efectuadas mediante contrato de retro compra con una entidad bancaria o de bolsa (LIR art.17-8 j).
- Las cesiones o restituciones de acciones de sociedades cotizadas adquiridas en bolsa o mediante OPA, por motivo de préstamos o arriendo de acciones en operaciones bursátiles de venta corta (LIR art.17-8 k).
- Los planes de compensación laboral consistentes en la entrega opciones de compra de acciones, bonos y otros títulos emitidos dentro y fuera de Chile (LIR art.17-8 l).
- La adquisición de bienes de acuerdo con los párrafos 2° y 4° del Título V del Libro II del Código Civil, o por **prescripción**, **sucesión** por causa de muerte o **donación** (LIR art.17-9).
- Los beneficios obtenidos por el deudor de una **renta vitalicia** (LIR art.17-10).
- Las **cuotas** abonadas por los asociados (LIR art.17-11).
- Las ganancias de capital procedentes de la **enajenación ocasional** de bienes muebles personales del contribuyente o de objetos que forman parte del mobiliario de su vivienda habitual (LIR art.17-12).
- La **asignación familiar**, los beneficios previsionales y la indemnización por desahucio y la de retiro hasta un máximo de 1 mes de remuneración por cada año de servicio o fracción superior a 6 meses (LIR art.17-13).
- La **alimentación**, movilización o **alojamiento** proporcionado al empleado u obrero en interés del empleador (LIR art.17-14).
- Las asignaciones de **viaje y dietas** (LIR art.17-15).
- Las sumas percibidas por concepto de **gastos de representación** establecidos por ley (LIR art.17-16).
- Las **pensiones** o jubilaciones de fuente extranjera (LIR art.17-17).
- Las cuantías percibidas o los gastos abonados con motivo de **becas de estudio** (LIR art.17-18).
- Las **pensiones alimenticias** concedidas por ley a determinadas personas (LIR art.17-19).
- La constitución de la propiedad intelectual y de **derechos mineros** del Código Minería (LIR art.17-20).
- Las donaciones, concesiones o **permisos fiscales** y municipales percibidos (LIR art.17-21).
- Las remisiones (por ley) de **deudas, intereses** u otras sanciones (LIR art.17-22).
- Los **premios** otorgados por el Estado, Municipalidades y otros organismos (LIR art.17-23).
- Los premios de **rifas** de beneficencia autorizadas (LIR art.17-24).
- Los reajustes y amortizaciones de todo tipo de **bonos**, pagarés, títulos de crédito emitidos por el Estado, sus organismos y otras instituciones de carácter público (LIR art.17-25).
- Los **montepíos** (LIR art.17-26).
- Las **gratificaciones** de zona establecidas por una ley (LIR art.17-27).
- Los reajustes de los **pagos provisionales** efectuados por los contribuyentes (LIR art.17-28).
- Los ingresos no **considerados rentas** o que se reputen capital según texto expreso de una ley (LIR art.17-29).

- La parte de los gananciales percibida por uno de los cónyuges, sus herederos o cesionarios, por la **finalización del régimen patrimonial** de participación en los gananciales (LIR art.17-30).
- Las **compensaciones económicas** pactadas por los cónyuges en escritura pública, acta de avenimiento o transacción y las decretadas por sentencia judicial (LIR art.17-31).

Asimismo, se garantizan diversas exenciones a **trabajadores y pequeños contribuyentes** en relación con las rentas de fuente chilena, siempre que el receptor no perciba otra renta (LIR art.57):

- Las rentas del **capital mobiliario** (LIR art.20-2°), siempre que la cuantía total de las mismas no exceda en conjunto de **20 UT** mensuales vigentes en el mes de diciembre de cada año (LIR art.57).
- En los mismos términos y por igual cuantía, a las **ganancias de capital** derivadas en la enajenación de acciones de sociedades anónimas o derechos en sociedades de personas (LIR art.57).
- Las ganancias de capital procedentes del rescate de **cuotas de fondos mutuos**, cuando su cuantía no exceda de **30 UT** mensuales vigentes al mes de diciembre de cada año (LIR art.57).

También conviene indicar que los reembolsos **de participaciones en fondos de inversión**, cuyo producto es reinvertido en otro fondo se benefician de un diferimiento en la tributación por el impuesto sobre la renta.

Rendimientos de trabajo

Analizamos:

Salarios

Las rentas del trabajo dependiente derivadas por personas físicas (residentes o domiciliadas) están sujetas al **Impuesto sobre la renta del trabajo** (Impuesto de Segunda Categoría). Este impuesto es aplicado a los mismos tipos progresivos que el impuesto sobre la renta personal (por tanto, las rentas de trabajo y las procedentes de la prestación de servicios personales independientes son gravadas a tipos idénticos).

El impuesto sobre las rentas de trabajo (impuesto de segunda categoría) se aplica a los sueldos, salarios, premios, dietas y, en general, cualquier otra asignación que incrementa las remuneraciones abonadas por servicios personales, incluyendo los montepíos y pensiones, exceptuando los aportes obligatorios a los fondos de previsión y retiro, así como las cantidades percibidas por gastos de representación y las cotizaciones por seguro de desempleo (LIR art.42-1).

No se aplica ningún tipo de **deducción** por los costes directamente relacionados con las rentas de trabajo.

La renta de trabajo está sujeta a una **retención** mensual. Dicha retención se considera final, a no ser que el trabajador perciba otras rentas, en cuyo caso, la renta del trabajo debe incluirse en la base imponible del impuesto sobre la renta personal (Global Complementario).

A efectos del **cálculo** de la retención, las rentas accesorias o complementarias al sueldo, salario o pensión (bonificaciones, horas extras, premios, dietas, etc.), se considera que corresponden al periodo en que se perciben, cuando se han devengado en un solo periodo. En caso contrario, las rentas se computan en los respectivos periodos en que se devengaron (LIR art.45).

Por su parte, las remuneraciones del trabajador abonadas con **retraso** deben asignarse al periodo/s en que se devengaron y el impuesto se liquida de acuerdo con las normas vigentes en esos periodos (LIR art.46).

Los trabajadores que perciben en el año (o parte de este) **rentas de más de un pagador**, deben recalcular el impuesto, aplicando al total de sus rentas imponible, la escala de tipos en valores anuales, en base a la UT del mes de diciembre y los créditos y demás elementos de cálculo del impuesto (LIR art.47).

Rendimientos en especie

Las retribuciones en especie percibidas por las personas físicas se consideran renta sujeta. No obstante, los alimentos, movilización o alojamiento proporcionados al trabajador por el empleador, o las cantidades abonadas en metálico por esta misma causa (siempre que la cuantía sea considerada razonable por la Administración Tributaria) no constituyen renta (LIR art.17-14).

Pensiones

Las pensiones se consideran renta sujeta al impuesto. Las aportaciones a pensiones son deducibles en el cómputo del impuesto sobre la renta del trabajador.

No obstante, las pensiones o jubilaciones de fuente extranjera están excluidas de tributación, pues no constituyen renta (LIR art.17-17).

Remuneraciones de directivos

Las participaciones o asignaciones percibidas por los directores o consejeros de las sociedades anónimas quedan afectas al Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda (LIR art.48).

Las sociedades anónimas que abonan este tipo de rentas deben efectuar una retención a cuenta del **10%** (LIR art.74-3).

Rendimientos de actividades económicas

Los ingresos provenientes del ejercicio de **profesiones liberales**, así como los obtenidos por **sociedades de profesionales** que prestan exclusivamente servicios o asesorías profesionales, tributan por el impuesto sobre las rentas de trabajo (Segunda Categoría) (LIR art.42-2).

Estas rentas sólo quedan afectos al impuesto global complementario o adicional, en su caso, cuando son percibidas (LIR art.43-2).

Estos contribuyentes deben declarar la renta efectiva procedente del ejercicio de sus profesiones u ocupaciones lucrativas. Para la **reducción** de los gastos son aplicables las normas que rigen en la primera categoría (LIR art.50).

De esta manera, pueden deducir los gastos considerados necesarios para la obtención de la renta, así como sus aportes previsionales. En el caso de sociedades de profesionales, procede la reducción de los aportes efectuados por los socios (LIR art.50).

Aquellos contribuyentes que ejerzan su profesión de forma **individual** pueden declarar sus rentas en base a los ingresos brutos, sin considerar los gastos efectivos. En este caso, los contribuyentes tienen derecho a deducir como gasto necesario para la producción de la renta el **30%** los ingresos brutos anuales. En ningún caso dicha rebaja puede exceder de **15 UT** anuales, vigentes al cierre del ejercicio respectivo (LIR art.50 último párrafo).

No obstante, las sociedades de profesionales que prestan exclusivamente **servicios o asesorías profesionales** pueden optar (dentro de los 3 primeros meses del ejercicio económico) por declarar sus rentas de acuerdo con las normas del Impuesto de Primera Categoría (IDPC). Una vez ejercida la opción por las normas de la primera categoría, no pueden volver al sistema de tributación de la segunda categoría (LIR art.42.2°).

Por otra parte, las rentas empresariales derivadas por personas físicas o empresarios individuales están generalmente sujetas al **Impuesto sobre la Renta Empresarial** (IDPC), de acuerdo con las normas descritas en la tributación societaria. Esta misma renta está sujeta al impuesto sobre la renta personal en base a la renta devengada o a la distribuida, en función del sistema elegido por el contribuyente a efectos del impuesto sobre la renta empresarial, con derecho a un crédito total o parcial (dependiendo del sistema elegido) por el impuesto sobre la renta societaria abonado, con objeto de evitar la doble imposición económica.

Se aplica, asimismo, un régimen de determinación de la base imponible, basado en la **renta presunta**⁵ para aquellos contribuyentes que llevan a cabo ciertas actividades (agricultura, minería y transporte terrestre) con un nivel de ventas por debajo de un cierto nivel (LIR art.34).

Rendimientos del capital

Las rentas de inversión derivadas por personas físicas residentes/domiciliadas están generalmente sujetas al impuesto sobre la renta personal.

La L N° 20.780 establecía, a partir del 1-10-2014, un **incentivo tributario** en favor del ahorro e inversión mediante el cual los intereses, dividendos y demás rendimientos provenientes de depósitos a plazo, cuentas de ahorro y cuotas de fondos mutuos, emitidos por entidades supervisadas y extendidos en forma nominativa, no se consideran percibidos a efectos del Impuesto Global Complementario, en tanto no sean retirados por el contribuyente y permanezcan ahorrados en instrumentos del mismo tipo (LIR art.54 bis).

Para gozar del incentivo referido, el contribuyente debe:

- estar afecto al Impuesto Global Complementario;
- expresar su voluntad de acogerse al incentivo en el instrumento de ahorro y que la institución deje constancia de esto en los documentos o certificados que emita;
- efectuar unas inversiones anuales que no excedan de **100 UT** anuales.

Las inversiones que excedan de la cuantía anterior quedan excluidas del beneficio y, por tanto, los rendimientos tributan por el impuesto de forma ordinaria.

No obstante, la Ley 21.210, de 24 de febrero de 2020 ha eliminado este artículo y, por tanto, este incentivo ya no está disponible.

Dividendos

Los dividendos abonados a las personas físicas residentes están sujetos al impuesto. Como se indica al principio, Chile aplica un **sistema de imputación**, en base al cual los accionistas personas físicas pueden acreditar frente a su cuota tributaria el IDPC abonado por la empresa sobre los beneficios subyacentes.

⁵ Ver Regímenes Simplificados, más adelante.

No obstante, este régimen de imputación se modifica con la entrada en vigor de la Ley 21.210, la cual establece una distinción entre las distribuciones efectuadas por las pequeñas y medianas empresas (LIR art.14-D-3)⁶, que tributan a un tipo del **25%** y que permite una imputación total del crédito al **100%** (**imputación total**) y las grandes empresas (LIR art.14-A)⁷, sujetas a un tipo del **27%**, que sólo permite imputar el **65%** del crédito (imputación parcial). En este caso, cuando los dividendos son superiores a **310 UTA**, se garantiza un crédito del **5%** sobre la cuantía excedente (LIR art.56-4).

Los **dividendos** abonados por empresas chilenas a personas físicas residentes con cargo a ingresos no considerados como renta (LIR art.17), no están sujetos al impuesto a la renta individual. Sin embargo, los dividendos y otras distribuciones efectuadas por las sociedades anónimas están sujetos a normas de asignación que establecen que la distribución debe efectuarse en primer lugar con cargo a los beneficios imponibles y, posteriormente, con cargo a ingresos no imponibles.

Intereses

Los intereses percibidos por los residentes se incluyen en la base imponible.

Los contribuyentes (que no declaran su renta real sobre la base de un balance general), que reciben intereses por cualquier obligación de dinero, se encuentran sujetos a efectos tributarios a las siguientes normas (LIR art.41 bis):

- El valor del capital originalmente adeudado se determina reajustando la cuantía originalmente entregada de acuerdo con la variación de la unidad de fomento experimentada en el plazo que comprende la operación.
- El interés es la cantidad que el acreedor tiene derecho a cobrar al deudor por encima del capital inicial debidamente reajustado.

Por otra parte, se aplica una exención en el IDPC y, por tanto, están sujetos únicamente al **Global Complementario** los intereses o rentas que provengan de (LIR art.39-4):

- Los bonos, pagarés y otros títulos de créditos emitidos por cuenta o con garantía del Estado o de sus instituciones.
- Los bonos o letras hipotecarios emitidos por instituciones autorizadas.
- Los bonos, debentures, letras, pagarés y otros títulos de crédito emitidos por instituciones bancarias, sociedades financieras y determinadas cooperativas de ahorro y crédito.
- Los bonos o debentures emitidos por sociedades anónimas.
- Las cuotas de ahorro emitidas por cooperativas y los aportes de capital en cooperativas.
- Los depósitos en cuentas de ahorro para vivienda.
- Los depósitos a plazo en moneda nacional o extranjera y los depósitos de cualquiera naturaleza efectuados en instituciones bancarias, sociedades financieras y determinadas cooperativas.
- Los efectos de comercio emitidos por terceros e intermediados por instituciones financieras y compañías de seguros supervisadas, sociedades anónimas y Bolsas de Comercio.

Regalías

Las regalías y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual se consideran rentas de fuente chilena (LIR art.10 párrafo 2).

6 Régimen Pro-PYME).

7 Régimen general.

Las regalías percibidas por personas físicas **residentes** son normalmente tratadas como renta empresarial y tributan en base a las normas del impuesto de primera categoría y del impuesto sobre la renta personal (segunda categoría), con derecho a un crédito por el impuesto empresarial abonado (LIR art.20-5).

Rendimientos del capital inmobiliario

Las rentas de los **bienes raíces** tributan de acuerdo con las normas siguientes (LIR art.20-1):

- Los contribuyentes que poseen o explotan bienes raíces (agrícolas y no agrícolas) deben tributar por la renta efectiva de dichos bienes determinada según contabilidad completa. La renta efectiva (base imponible) se determina en base al procedimiento común del impuesto de primera categoría (LIR art.29 a 33) (LIR art.20-1 a).
- Los contribuyentes que no determinan su renta efectiva en base a contabilidad completa deben determinar su renta efectiva derivada del arrendamiento o cesión temporal de dichos bienes mediante el respectivo contrato, sin derecho a deducción alguna (LIR art.20-1 b).

A estos efectos, se considera como parte de la renta efectiva el valor de las mejoras útiles, contribuciones, beneficios y demás desembolsos convenidos en el respectivo contrato, siempre que no se encuentren sujetos a reintegro y queden a beneficio del arrendador, subarrendador, nudo propietario o cedente a cualquier título de bienes raíces.

Se establecen normas sobre **renta presunta** respecto de la agricultura. Dichas normas son analizadas más adelante en la sección correspondiente a los regímenes simplificados (LIR art.34).

Ganancias de Capital

Las ganancias de capital se consideran generalmente **renta ordinaria** y están, por tanto, sujetas al impuesto sobre la renta empresarial, al impuesto sobre la renta personal o al impuesto sobre la renta de no residentes (con un crédito por el impuesto sobre la renta empresarial abonado) cuando son realizadas, en el caso de la venta o disposición de un activo fijo, o en el caso de transacciones habituales de la forma definida por la ley.

Las ganancias de capital pueden estar sujetas a tributación ordinaria, tributación especial o excluida de tributación en renta.

Bienes inmuebles

La L N° 20.780 introduce modificaciones en el tratamiento de las ganancias de capital (mayor valor) derivadas de la venta de bienes raíces en Chile, o de derechos o cuotas sobre esos bienes (LIR art.17-8 b).

A partir de **2017, no constituyen renta** las ganancias de capital derivadas de la venta de este tipo de bienes por un valor que no exceda de **8.000** unidades de fomento, independientemente del número de enajenaciones que realice y del número de bienes raíces propiedad del contribuyente.

Las ganancias de capital que **exceden del límite** anterior tributan en el año en que la ganancia se percibe o devenga, a elección del contribuyente, el cual puede optar por reliquidar el impuesto global complementario en caso de opción por tributar por la ganancia de capital en base a la renta devengada, o pagar un impuesto sustitutivo del **10%**, cuando opte por tributar en base a la renta percibida.

Para determinar la ganancia de capital a partir de 1-1-2017, los contribuyentes pueden considerar como valor de adquisición:

- el valor reajustado de acuerdo con la variación del IPC entre el mes anterior a la adquisición y el mes anterior a la enajenación;
- el avalúo fiscal del bien a 1-1-2017, reajustado legalmente;
- el valor de mercado a 29-9-2014, acreditado y comunicado a la administración tributaria en tiempo y lugar.

Finalmente, la norma establece que el mayor valor obtenido (ganancias de capital) en las enajenaciones de bienes raíces que hayan sido adquiridos antes del 1-1-2004, se sujetan a las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente hasta el 31-12-2014.

Acciones

Las ganancias de capital de la enajenación de acciones estaban sujetas, **hasta 31-12-2016**, al impuesto sobre la renta empresarial y posteriormente al impuesto sobre la renta personal o al impuesto sobre la renta no residentes, con un crédito por el impuesto sobre la renta empresarial abonado, cuando:

- las acciones habían sido poseídas por menos de **un** año en la fecha de la enajenación;
- el vendedor llevaba a cabo operaciones habituales de compraventa de este tipo de activos;
- las operaciones eran realizadas por accionistas de una sociedad anónima propietarios del **10%** o más de las acciones, o accionistas de una sociedad limitada por acciones, o una compañía en la cual disponen de una participación (partes vinculadas).

En caso de no aplicación ninguna de las circunstancias anteriores, las ganancias de capital de la enajenación de acciones tributaban al tipo del impuesto sobre la renta empresarial correspondiente y la renta no estaba sujeta a tributación adicional por el impuesto sobre la renta personal o por el impuesto sobre la renta de no residentes.

Asimismo, las ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones adquiridas con **anterioridad al 31-1-1984**, no se consideran renta a efectos tributarios y, por tanto, no están sujetas al impuesto.

La Ley N° 20.780 también modifica la tributación de las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones y derechos en sociedades de personas, (y de otro tipo de bienes: pertenencias mineras y derechos de agua, bonos y demás títulos de deuda) (LIR art.17-8 a).

A partir de 1-1-2017, se elimina la aplicación del Impuesto Único de Primera Categoría y, en caso de operaciones realizadas por personas que no sean contribuyentes que determinen el Impuesto de Primera Categoría sobre rentas efectivas, las ganancias de capital en las ventas de acciones y derechos, sólo se afectarán con los Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, pudiendo los contribuyentes del Impuesto Global Complementario optar en caso de declarar sobre la base de la renta devengada, por reliquidar el referido impuesto conforme a un nuevo procedimiento que se establece.

Las ganancias de capital obtenidas por la **enajenación de acciones** derivadas por personas físicas que no determinen el impuesto de primera categoría sobre rentas efectiva que no excedan de **10 UT** anuales se consideran como ingresos no constitutivos de renta.

Deducciones personales

Analizamos:

Deducciones

- **Mínimo exento:** No se aplican deducciones personales en Chile, con excepción de la cuantía **mínima exenta** de **13,5 UTA**, que se corresponde con el primer escalón de la tarifa del impuesto (LIR art.43.1).
- **Intereses hipotecarios:** las personas naturales y trabajadores pueden reducir de su renta bruta imponible anual (base imponible) los intereses hipotecarios efectivamente abonados, destinados a la adquisición o construcción una o más viviendas (nuevas o usadas) (LIR art.55 bis).
La deducción **máxima** aplicable está constituida por la cuantía menor entre **8 UTA** y los intereses efectivamente abonados. El **límite** de la deducción se obtiene de acuerdo con lo siguiente:
 - ◆ Rentas brutas imponibles **inferiores a 90 UTA:** pueden reducir la totalidad de los intereses efectivamente abonados en el año, hasta el límite de **8 UTA**;
 - ◆ Rentas brutas imponibles situada **entre 90 UTA y 150 UTA:** la cuantía de la deducción se determina multiplicando los intereses abonados (con el tope de **8 UTA**) por el porcentaje correspondiente a la resta entre **250** y la cuantía resultante de multiplicar el factor **1,667** por la renta bruta anual del contribuyente.
- **Ahorro previsional voluntario:** los trabajadores pueden deducir de sus rendimientos de trabajo sujetos al impuesto, las cuantías de los depósitos de ahorro previsional voluntario o cotizaciones voluntarias, efectuadas mediante el descuento de las remuneraciones efectuadas por el empleador, hasta por una cuantía total mensual equivalente a **50 UF** (o **600 UF** anuales) (LIR art.42 bis 1).

Deducciones personales y familiares en la base

Generalmente, no se aplica ningún otro tipo de deducciones, excepto el mínimo exento citado antes.

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

A los contribuyentes afectos a este impuesto pueden aplicar los siguientes créditos contra el impuesto final resultante, que deben imputarse en el orden siguiente (LIR art.56):

- El crédito procedente de la aplicación a las **rentas exentas** incluidas en la base imponible (a efectos de la progresividad), del tipo medio resultante de la aplicación de la escala de tipos progresivos a la totalidad de las rentas del contribuyente.
- El **impuesto sobre las rentas de trabajo** (ajustado por la inflación) abonado.
- El crédito imputado por las rentas sujetas al impuesto sobre la renta empresarial.
- **Determinadas donaciones:**
 - ◆ Las donaciones para **finés sociales** (**35%, 40% o 50%** de las donaciones susceptibles de acogerse al beneficio tributario) se deducen como crédito frente a los impuestos personales de los contribuyentes del Impuesto Global Complementario o Impuesto Único de Segunda Categoría. Adicionalmente, los trabajadores, pueden deducir el porcentaje restante como un gasto, siempre que determinen la deducción de gastos efectivos (L N° 19.885-03 art.1 bis).
 - ◆ Las donaciones a **Universidades** e Institutos Profesionales, Estatales o Particulares (**50%** de las donaciones se deducen como crédito, del Impuesto Global Complementario, con tope de la parte proporcional de dicho impuesto que corresponda a las rentas efectivas incorporadas en la Renta Bruta Global y con el límite máximo de **14.000 UTM** del mes de diciembre de cada año) (L N° 18.681-87 art.69).

- ◆ Donaciones para **finés culturales** (50% de las donaciones se deducen como crédito frente a los impuestos personales.) (L N° 18.985-90 art.8°).
- ◆ Donaciones para **finés deportivos** (50% o 35%, según corresponda, de las donaciones se deducen como crédito con tope del 2% de la Renta Neta Global o de 14.000 UTM del mes de diciembre de cada año) (L N° 19.712-01 art.62 s.).
- ◆ Donaciones para el **Fondo Nacional de Reconstrucción**: 40% de crédito de las donaciones con o sin destino específico (L N° 20.444-10 art.5 y 9).
- Los contribuyentes pueden acreditar la cuantía de gastos de **educación por los hijos** (hasta 25 años), con un límite de 4,4 UF por cada hijo, siempre que las rentas totales (gravadas o no gravadas con el impuesto) de los padres no excedan de 792 UF (LIR art.55 ter).

Pérdidas

Con **carácter general**, las pérdidas sólo pueden ser compensadas por los contribuyentes que derivan rentas empresariales sujetas al impuesto sobre la renta empresarial. En este caso, las pérdidas pueden ser deducidas y compensadas frente a beneficios que no hayan sido distribuidos. Cuando los beneficios no son suficientes para compensar las pérdidas, las pérdidas pueden ser **trasladadas hacia adelante** indefinidamente. Cuando las pérdidas son compensadas frente a beneficios no distribuidos, el impuesto sobre la renta empresarial abonado sobre dichos beneficios es tratado como un pago a cuenta y puede ser compensado frente a los impuestos sobre la renta (impuesto sobre la renta empresarial, impuestos sobre la renta personal o impuestos sobre la renta de no residentes) o sujeto a devolución.

No existen normas especiales para las **pérdidas de capital**. No obstante, los contribuyentes del impuesto a la renta personal pueden compensar determinadas rentas de inversión (dividendos, intereses y rentas vitalicias) y ganancias de capital frente a las pérdidas de capital incurridas en el mismo tipo de inversión o transacción. Dichas pérdidas no pueden ser trasladadas hacia adelante (LIR art.54-1 4).

Tipo de gravamen

En 2021, el impuesto sobre la renta personal anual y el impuesto sobre la renta del trabajo es aplicado a los tipos siguientes (LIR art.52 y 43-1, respectivamente):

Base imponible (UT)	Cuota (UT)	Tipo (%)
0 - 13,5	0,00	0,00
13,5 - 30	0,54	4,00
30 - 50	1,74	8,00
50 - 70	4,49	13,50
70 - 90	11,14	23,00
90 - 120	17,80	30,40
120 - 310	23,32	35,00
Más de 310	30,82	40,00

No se aplica ningún tipo de **recargo** adicional.

No obstante, se aplica un tipo del **40%** a las rentas (superiores a **150 UT**) derivadas por el Presidente, Ministros, Subsecretarios y miembros del Congreso.

Retenciones sobre pagos internos

Las rentas del trabajo están normalmente sujetas a una retención mensual final efectuada por el empleador (LIR art.74-1). En caso de que el trabajador perciba **otras rentas** distintas de las de trabajo (excepto rentas de inversiones específicas), o rentas de otro empleo, deberá recalcular el impuesto y declarar su renta presentando una declaración anual del impuesto sobre la renta. En dichos casos, la retención mensual sobre las rentas del trabajo resulta acreditable frente a la cuota tributaria del impuesto final.

La renta de **actividades independientes** de las personas físicas (rentas profesionales) se encuentra sujeta a retención, o a pagos mensuales provisionales realizados por la persona física a un tipo del **11,5%** para **2021**, los cuales resultan acreditables frente a la cuota tributaria del impuesto sobre la renta personal.

Los **honorarios** y las **participaciones en beneficios** derivados por miembros del consejo de dirección u otro órgano de gestión, están sujetos a retención al tipo del **10%**, la cual resulta acreditable frente a la cuota tributaria final del impuesto sobre la renta personal (LIR art.74-3).

Retenciones sobre pagos a no residentes

Las rentas de fuente chilena derivadas por los no residentes sin EP en Chile están generalmente sujetas a una retención final al tipo del **35%** sobre la cuantía bruta. No obstante, se aplican tipos diferentes, dependiendo del tipo de renta (LIR art.58).

Dividendos

Los dividendos y otras distribuciones de beneficios derivados por los no residentes están sujetos a una retención final (Impuesto sobre la Renta de no Residentes) del **35%** sobre la cuantía bruta. El impuesto sobre la renta empresarial previamente abonado es acreditable frente al impuesto sobre la renta de no residentes (LIR art.58-2).

Intereses

Los intereses derivados por no residentes están normalmente sujetos al impuesto sobre la renta de no residentes final al tipo general sobre la cuantía bruta. No obstante, se aplican las siguientes **reglas especiales**:

- Los intereses abonados a bancos extranjeros/internacionales, o a instituciones financieras extranjeras/internacionales, por una institución financiera constituida en Chile, están exentos del impuesto sobre la renta, siempre que el crédito sobre el que se abonan los intereses sea utilizado para garantizar préstamos en el extranjero.
- Las siguientes categorías de intereses están sujetos a un tipo del **4%** sobre la cuantía bruta. No obstante, de acuerdo con las normas de subcapitalización, los intereses abonados por encima de la ratio autorizada son gravados al tipo más alto del **35%** (LIR art.59-1):
 - ◆ los intereses abonados sobre cuentas corrientes y depósitos a plazo situados en una institución autorizada (LIR art.59-1 a);
 - ◆ los intereses sobre préstamos garantizados por bancos extranjeros/internacionales autorizados o instituciones financieras (LIR art.59-1 b);

- ♦ los intereses para la financiación de importaciones (LIR art.59-1 c);
- ♦ los intereses sobre bonos en moneda chilena o extranjera emitidos por empresas chilenas (LIR art.59-1 d);
- ♦ los intereses sobre bonos en moneda chilena o extranjera emitidos por el Estado y el Banco Central (LIR art.59-1 e);
- ♦ los intereses sobre aceptaciones bancarias latinoamericanas (ALADI Ablas) (LIR art.59-1 f);
- ♦ Otros intereses.

Regalías

Los pagos efectuados a personas no residentes por el uso, disfrute o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares bajo la forma de regalías están sujetos a una retención (impuesto adicional de no residentes) del **30%** sobre la cuantía sin **deducción** alguna (LIR art.59).

El tipo anterior se **reduce** al **15%** respecto a los pagos por el uso, disfrute o explotación de patentes de invención, modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales y otros, así como variedades vegetales (LIR art.59).

A este mismo tipo anterior (**15%**), se gravan los pagos por el uso, disfrute o explotación de programas computacionales, salvo que los pagos se realicen por el uso de programas estándar, que estarán exentos del impuesto (LIR art.59).

En cualquier caso, el tipo aplicable es del **30%** cuando el acreedor o beneficiario de las regalías se encuentre domiciliado en **jurisdicciones de baja tributación**.

C.

Impuesto Específico a la Actividad Minera

(Ley: Decreto Ley N° 824-1974, de 31-12-1974 y sus modificaciones -LIR art.64 bis y ter)

Hecho imponible

El denominado *Impuesto Específico a la Actividad Minera* es un impuesto **adicional** al impuesto sobre la renta de sociedades, que se aplica sobre la renta operacional de las actividades mineras obtenidas por explotadores mineros (LIR art.64 bis).

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos del impuesto a los denominados «**explotadores mineros**» que son aquellas personas naturales o jurídicas dedicadas a la extracción de sustancias minerales mediante concesión y su venta posterior en cualquier estado que se encuentren (LIR art.64 bis 1).

Base imponible

La base del impuesto está constituida por la renta imponible operacional minera resultante de efectuar los siguientes **ajustes** a la renta líquida imponible ordinaria del impuesto sobre la renta de las sociedades (LIR art.64 ter):

- Deducir todos aquellos **ingresos** que **no provengan** directamente de la **venta** de productos mineros.
- Agregar los **gastos y costes necesarios** para la producción de los ingresos anteriores. También deben agregarse los gastos de imputación común del explotador minero, no asignables exclusivamente a un determinado tipo de ingresos, en la misma proporción que representen los ingresos anteriores respecto del total de los ingresos brutos del explotador minero.
- Agregar las siguientes **partidas**, en caso de que se hayan deducido:
 - ◆ los intereses abonados sobre los préstamos para la adquisición de bienes no productores de rentas gravadas en esa categoría;
 - ◆ las pérdidas de ejercicios anteriores;
 - ◆ las deducciones por depreciación acelerada;
 - ◆ la diferencia entre la deducción de los gastos de organización y puesta en marcha, amortizados en un plazo inferior a **6 años** y la proporción que hubiera correspondido por su amortización lineal en **6 años**. La diferencia se amortizará en el tiempo restante para completar los seis ejercicios;
 - ◆ la contraprestación abonada por la compra de minerales, arrendamientos de pertenencias mineras o cualquier otro contrato, derivados de la transmisión de yacimientos mineros. También se añade la parte del precio de la compraventa de la pertenencia minera pactado como un porcentaje de las ventas de productos o de las utilidades del comprador.
- Las deducciones **por amortización ordinaria** de los activos inmovilizados que hubiesen correspondido de no aplicarse la amortización acelerada.

Tipo de gravamen

El impuesto se aplica a la denominada renta imponible operacional minera de la forma siguiente (LIR art.64 bis):

A efectos de determinar el **régimen tributario aplicable**, se debe considerar el valor total de las ventas efectuadas por el sujeto pasivo y por las personas relacionadas con el anterior, involucradas en actividades mineras (LIR art.64 bis d).

De esta manera:

Los explotadores mineros cuyas ventas anuales sean iguales o inferiores al valor equivalente a **12.000** toneladas métricas de cobre fino, no están afectos al impuesto.

Asimismo, los mineros cuyas ventas anuales sean superiores al valor equivalente a **12.000** toneladas métricas de cobre fino e iguales o inferiores al valor equivalente a **50.000** toneladas métricas de cobre fino, tributan a los tipos siguientes:

Toneladas métricas de cobre fino	Tipo (%)
Más de 12.000 hasta 15.000	0,5
Más de 15.000 hasta 20.000	1
Más de 20.000 hasta 25.000	1,5
Más de 25.000 hasta 30.000	2
Más de 30.000 hasta 35.000	2,5
Más de 35.000 hasta 40.000	3
Más de 40.000	4,5

A efectos del impuesto, el valor de la tonelada métrica de cobre fino se determina en base al valor promedio del precio al contado (en moneda local) en el ejercicio del cobre Grado A en la Bolsa de Metales de Londres, publicado dentro de los **30** primeros días de cada año.

Por su parte, aquellos mineros cuyas ventas anuales excedan al valor equivalente a **50.000** toneladas métricas de cobre fino, tributan en base a un tipo de gravamen relacionado con el denominado margen operacional minero del ejercicio, de acuerdo con la tabla siguiente (LIR art.64 bis c).

Margen operacional minero	Tipo (%)
Igual o inferior a 35	5
Más de 35 hasta 40	8
Más de 40 hasta 45	10,5
Más de 45 hasta 50	13
Más de 50 hasta 55	15,5
Más de 55 hasta 60	18
Más de 60 hasta 65	21
Más de 65 hasta 70	24
Más de 70 hasta 75	27,5
Más de 75 hasta 80	31
Más de 80 hasta 85	34,5
Más de 85	14

El margen operacional minero se define como el cociente resultante de dividir la renta imponible operacional minera por los ingresos operacionales mineros del sujeto pasivo del impuesto.

D. Patente Minera Especial

(Ley: L N° 19719-01, de 30-3-2001 y normas modificatorias; Reglamento: Decreto 123, de 27-6-2001 y sus modificaciones)

El artículo Único de esta Ley introduce determinadas modificaciones en el Código de la Minería. Se agrega un inciso en el artículo 142, por el que la o las pertenencias en explotación, sean propias o arrendadas, que trabajen los **pequeños mineros** y los **mineros artesanales** se pagará una patente anual de un **diezmilésimo** de UT mensual por hectárea completa.

Se entiende por pequeños mineros y mineros artesanales a las personas naturales que explotan una o más pertenencias personalmente y con un máximo de **12** o de **6** dependientes, respectivamente, como asimismo a las sociedades legales mineras y a las cooperativas mineras, siempre que no cuenten con más de **12** o de **6** dependientes, respectivamente y que cada socio o cooperado trabaje personalmente en la explotación.

En ningún caso los pequeños mineros o mineros artesanales que sean personas naturales pueden obtener este beneficio por una superficie mayor de **100** o de **50** hectáreas, respectivamente.

II. Impuestos sobre la Propiedad

A. Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones

(L N° 16271, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por el Decreto con Fuerza de Ley N° 1 art.8, del Impuesto a las Asignaciones y Donaciones, de 16-5-2000 y sus modificaciones)

En Chile se aplica el denominado *Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones*, a las transmisiones «mortis causa» de bienes, o a las donaciones «inter vivos», mediante una escala progresiva de tipos.

Hecho imponible

El impuesto se aplica sobre el valor líquido de cada asignación o donación (L N° 16271 art.2).

Se entiende por **asignación líquida**, la cuantía que corresponde al heredero o legatario, una vez **deducidos** (L N° 16271 art.4):

- los gastos de última **enfermedad** adeudados en la fecha de delación de la herencia y los de **entierro** del causante;
- las costas de publicación del **testamento** (si lo hubiere), las demás anexas a la apertura de la sucesión y de posesión efectiva y las de partición, incluso los honorarios de albacea y partidores en cuanto no excedan a los aranceles vigentes;
- las **deudas** hereditarias, incluidas las derivadas de la última enfermedad del causante, abonadas con anterioridad a la herencia por parte de los herederos. No se incluyen las deudas correspondientes a la adquisición, conservación o ampliación de bienes exentos;
- las **asignaciones alimenticias** forzosas; y
- la **porción conyugal** a que hubiere lugar sin perjuicio de que el cónyuge asignatario de dicha porción pague el impuesto que le corresponda.

Sujeto pasivo

El impuesto se aplica sobre el destinatario de los bienes, es decir, el heredero/legatario de la herencia/legado, o el donatario en caso de una donación.

Exenciones

Se consideran exentas de gravamen las siguientes asignaciones y donaciones (L N° 16271 art.18):

- Las realizadas a la **Beneficencia** Pública Chilena, a los municipios y demás instituciones públicas financiadas por el Estado.

- Las donaciones de **pequeña cuantía** establecidas por la costumbre, en beneficio de personas no amparadas por las exenciones establecidas en el artículo 2°.
- Las cuantías periódicas destinadas a la **alimentación** de personas a quienes el causante o donante esté obligado por la ley a alimentar.
- Las que se dejen para la construcción o reparación de **templos** destinados al servicio de un culto o para su mantenimiento.
- Las destinadas a beneficencia, la difusión de la instrucción o el adelanto de la **ciencia** en Chile.
- Las destinadas a **finés públicos** que hayan sido declaradas exentas.
- Las asignaciones hereditarias en favor de **entidades** consideradas **beneficiarias**, a efectos de la Ley de Donaciones con Fines Culturales.
- Las donaciones entre personas físicas con recursos gravados, hasta el **20%** de su renta neta correspondiente al año anterior a la donación, limitadas a **250 UTM**.

Base imponible

La base imponible sujeta a gravamen está constituida por el patrimonio bruto del difunto a efectos de su distribución a los destinatarios, o la donación específica. El valor del patrimonio sujeto debe ser valorado por el contribuyente en virtud de las reglas previstas en la ley para su cálculo (L N° 16271 art.46 a 47).

El **patrimonio sujeto** está compuesto por:

- las propiedades de un difunto o donante situadas en Chile, independientemente de la nacionalidad o residencia del transmisor y el receptor;
- las propiedades de un difunto o donante de Chile situadas en el extranjero; y
- las propiedades situadas en el extranjero de un difunto extranjero o donante que adquirió dicha propiedad con recursos de fuente chilena.

Deducciones personales

El impuesto se aplica sobre la base imponible (asignación líquida) de cada uno de los destinatarios. La base imponible se calcula como la cuantía de la herencia/donación perteneciente a cada destinatario reducida por una cuantía específica en función de la relación del destinatario con el difunto (L N° 16271 art.2):

Relación del perceptor	Exención
Categoría I (cónyuge; descendiente/ascendiente Directo/adoptivo)	50 UT (en caso de beneficiario del difunto)
	5 UT (en caso de beneficiario del donante)
Categoría II (hermano/hermana; sobrino/sobrina; tío/tía/primo)	5 UT (en caso de beneficiario del difunto)
	Sin deducción (en caso de beneficiario del donante)
Categoría III (otras personas)	Sin deducción

Tipos impositivos

Los tipos impositivos son progresivos y también dependen de la relación del perceptor con el difunto o donante (L N° 16271 art.2):

Base imponible (UT anuales)	I (%)	II (%)	III (%)
0 - 80	1	1,2	1,4
80 - 160	2,5	3	3,5
160 - 320	5	6	7
320 - 480	7,5	9	10,5
480 - 640	10	12	14
640 - 800	15	18	21
800 - 1.200	20	24	28
Más de 1.200	25	30	35

El impuesto determinado de acuerdo con las normas anteriores se expresa en **unidades tributarias mensuales** según su valor vigente a la fecha de la declaración de la asignación o de la insinuación de la donación, y se abona según su valor en pesos en la fecha del pago del tributo. Las sumas abonadas provisionalmente serán expresadas en unidades tributarias mensuales según su valor vigente a la fecha de pago, a efectos de su imputación a la cuantía del impuesto definitivo expresado también en unidades tributarias mensuales.

Liquidación y pago del impuesto

En el caso de las donaciones, el **donatario** debe acreditar el pago del impuesto con anterioridad a la entrega de los bienes donados (L N° 16271 art.21).

A efectos del impuesto, el heredero, legatario o donatario debe tener en cuenta las donaciones anteriores al determinar el impuesto correspondiente a su herencia o donación (L N° 16271 art.23).

En caso de **donaciones reiteradas** por el donante a un mismo donatario, su valor debe acumularse y se debe abonar el impuesto sobre la totalidad de lo donado, previa deducción de las cuantías previamente abonadas en las donaciones anteriores.

De la misma forma, debe acumularse a la herencia o legado, el valor de los bienes percibidos en vida del causante por el heredero o legatario y el impuesto será aplicado en base a lo indicado anteriormente.

La declaración y pago del impuesto a las donaciones debe efectuarla el donatario.

El tribunal no puede autorizar la donación en tanto no se acredite el pago del impuesto. Tratándose de **donaciones liberadas** del trámite de la insinuación, el impuesto debe abonarse dentro del mes siguiente a aquél en que se perfeccione el respectivo contrato (L N° 16271 art.52). Si una vez transcurrido el plazo de dos meses (L N° 16271 art.50), no se hubiere pagado totalmente la contribución adeudada, la administración tributaria (SII) procederá a liquidar y girar el impuesto (L N° 16271 art.53). La declaración y pago simultáneo de los impuestos se efectúa de acuerdo con las normas fijadas por el SII, pudiendo, incluso, determinar que no se presente declaración, respecto de las asignaciones o donaciones que se encuentren exentas del impuesto (L N° 16271 art.60).

En el caso de las **sucesiones**, el impuesto debe declararse y abonarse simultáneamente dentro del plazo de los **2** años posteriores a la fecha de la herencia. A partir de marzo de **2020**, el pago del impuesto puede diferirse en cuota anuales pagaderas en **tres** años, aplicando el reajuste de la cuota y los intereses correspondientes (L N° 16271 art.50).

Cada heredero está obligado a declarar y abonar el impuesto que grava su herencia (L N° 16271 art.50 bis).

Sin perjuicio de la declaración y pago definitivo del impuesto, toda sucesión podrá pagarlo provisionalmente antes de disponer de los elementos necesarios para practicar la determinación definitiva del impuesto, presentando al Servicio de Impuestos Internos un cálculo y los antecedentes que permitan una determinación aproximada de la deuda al Fisco (L N° 16271 art.51).

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

A. Impuesto a las Ventas y Servicios

(Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios: Decreto Ley N° 825, de 31-12-1974 y sus modificaciones -LIVS; Reglamento: Decreto N° 55-77, de 2-2-1977 y sus modificaciones)

El denominado *Impuesto a las Ventas y Servicios – IVS*, se aplica sobre las entregas de bienes y prestaciones de servicios internas realizadas por los sujetos pasivos, así como sobre las importaciones de bienes.

Hecho Imponible

El hecho imponible del impuesto está constituido por:

- las **ventas de bienes corporales** (muebles e inmuebles), ubicados en Chile, independientemente del lugar de celebración de los contratos respectivos (LIVS art.4);
- los **servicios prestados o utilizados** en Chile, independientemente de lugar de realización del pago de la contraprestación (LIVS art.5).

No obstante, también puede considerarse como ventas y servicios (LIVS art.8):

- Las **importaciones** (habituales o no). De esta manera, se considera venta la primera enajenación de automóviles importados (LIVS art.8-a).
- Los **aportes a sociedades** y otras transferencias de dominio de bienes corporales (muebles e inmuebles), efectuados por vendedores, que se produzcan en la constitución, o modificación de sociedades (LIVS art.8-b)
- Las **adjudicaciones de bienes** corporales (muebles e inmuebles) de la empresa, efectuadas en la liquidación de sociedades civiles y comerciales, de hecho y comunidades, excepto las hereditarias y provenientes de la disolución de la sociedad conyugal (LIVS art.8-c).
- Los **retiros de bienes corporales** (muebles e inmuebles) de la misma, efectuados por los propietarios, socios, empleados de la empresa para su uso o consumo personal, para su reventa o para la prestación de servicios. Los impuestos aplicados en razón de los retiros no dan derecho a crédito fiscal (LIVS art.8-d).
- Los contratos de **instalaciones y obras** y los generales de construcción (LIVS art.8-e).

- La **venta de instalaciones de la empresa**, incluyendo los bienes corporales muebles e inmuebles de la misma (LIVS art.8-f).
- El arrendamiento o la cesión del uso o disfrute temporal de **bienes corporales** (muebles e inmuebles), que permitan el ejercicio de actividades comerciales e industriales (LIVS art.8-g).
- El arrendamiento o la cesión del uso o disfrute temporal de **marcas**, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares (LIVS art.8-h).
- El **estacionamiento de automóviles** y otros vehículos en aparcamientos u otros lugares destinados a dicho fin (LIVS art.8-i).
- Las **primas** emitidas por las cooperativas de seguros (LIVS art.8-j).
- Los contratos de **arrendamiento con opción de compra** de inmuebles realizados por un vendedor. Se presume habitualidad, cuando entre la fecha de adquisición o construcción del inmueble y la de celebración del contrato transcurra hasta un año (LIVS art.8-l).
- La venta de bienes corporales (muebles e inmuebles) del **activo fijo inmovilizado** de la empresa, siempre que el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción (LIVS art.8-m).
- Los siguientes servicios (digitales) remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero (LIVS art.8-n):
 - ◆ La intermediación de servicios prestados, o de ventas realizadas dentro y fuera de Chile, siempre que estas últimas den origen a una importación;
 - ◆ El suministro o entrega de contenido digital (videos, música, juegos u otros análogos), a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros;
 - ◆ La puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; y
 - ◆ La publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada.

El impuesto se **devenga** de la siguiente forma (LIVS art.9):

- **En la venta de bienes corporales y prestación de servicios:** en la fecha de emisión de la factura, o en la fecha de la entrega real o simbólica de los bienes, lo que ocurra primero (LIVS art.9-a).
- **En las prestaciones de servicios:** en la fecha de la acreditación o pago de la contraprestación al prestador del servicio (LIVS art.9-a).
- **En las importaciones:** al momento de consumarse legalmente la importación o tramitarse totalmente la importación condicional (LIVS art.9-b).
- **En los retiros de bienes muebles, mercaderías e inmuebles:** en el momento del retiro del bien respectivo (LIVS art.9-c).
- **En el caso de intereses o reajustes de los saldos a cobrar:** a medida que la cuantía de dichos intereses o reajustes sean exigibles o en la fecha de su percepción, si ésta fuere anterior (LIVS art.9-d).
- **En las prestaciones de servicios periódicos:** al término de cada período fijado para el pago del precio. No obstante, en el caso de suministros y servicios domiciliarios periódicos mensuales de gas, combustible, energía eléctrica, telefónicos y de agua potable, el impuesto se devengará al término de cada período fijado para el pago del precio, independiente del hecho de su cancelación (LIVS art.9-e).
- **En los contratos de obras e instalaciones y contratos generales de construcción, en las ventas y en los contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles:** en el momento de emisión de las facturas correspondientes (LIVS art.9-f).

Sujeto pasivo

Son contribuyentes del impuesto, las personas físicas o jurídicas (incluyendo las comunidades y sociedades de hecho), que realizan ventas, prestan servicios o efectúan otras operaciones gravadas por el impuesto (LIVS art.3).

Asimismo, el IVS afecta también (LIVS art.6) al Estado, los municipios y otras **entidades estatales**, incluidas las empresas participadas.

El impuesto afecta a los vendedores y a las personas que realizan prestaciones de servicios (LIVS art.10). De igual forma, se consideran también sujetos del IVS a (LIVS art.11):

- Los importadores (habituales o no).
- Los compradores o adquirentes, cuando el vendedor o tratante no tenga residencia en Chile.
- Las sociedades o las comunidades, en las adjudicaciones de bienes corporales muebles e inmuebles de la actividad, en caso de liquidación de las anteriores.
- Los aportantes, en el caso de aportes a sociedades.
- Los beneficiarios del servicio (contribuyentes del impuesto), siempre que la prestación es realizada por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero; (desde 2020)
- Los contratistas o subcontratistas en el caso de contratos de obras e instalaciones y contratos generales de construcción.
- Los compradores o beneficiarios del servicio, cuando reciban las facturas de inicio del vendedor o del prestador.

Base imponible

La base imponible del impuesto está constituida, en el caso de **ventas o prestaciones de servicios**, por el valor de las operaciones respectivas, incluyendo además (LIVS art.15):

- la cuantía de los reajustes, intereses y gastos de financiación de las operaciones a plazos;
- el valor de los envases y depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución;
- la cuantía de los impuestos, salvo el IVS.

Las cuantías anteriores se entienden comprendidas en el valor de la venta o del servicio prestado, aun cuando se facturan o contabilizan separadamente, y se presumen afectos al impuesto, salvo que los contribuyentes demuestren fehacientemente que corresponden a operaciones exentas o no gravadas con este tributo. (desde 2020).

Asimismo, en las siguientes operaciones, se entiende por base imponible (LIVS art.16):

- **En las importaciones:** el valor aduanero de los bienes importados o, en su defecto, el valor CIF, incluidos los gravámenes aduaneros adicionales causados en la importación.
- **En los retiros de bienes corporales muebles:** la cuantía mayor correspondiente al valor asignado a estos por el contribuyente o el valor de mercado.
- **En los contratos de instalaciones y obras y los generales de construcción:** el valor total del contrato, incluyendo los materiales. En caso de:
 - ♦ contratos de construcción de obras públicas cuyo precio consiste en la concesión temporal de explotación de la obra: por el coste total de construcción (mano de obra, materiales, servicios, gastos financieros, etc.);
 - ♦ que la construcción sea efectuada por el concesionario mediante cesión: por la parte del coste efectivo incurrido por el concesionario, sin tener en cuenta el coste facturado por el cedente, en la fecha de la cesión respectiva.

- **En la venta de establecimientos de comercio y otras universalidades:** el valor de los bienes corporales (muebles e inmuebles) comprendidos en la venta, sin que sea admisible deducir de dicho valor el monto de las deudas que puedan afectar a tales bienes. Lo anterior también se aplica a aquellas ventas en las que las partes no asignen un valor determinado a los bienes (muebles e inmuebles) que vendan o el fijado sea notoriamente inferior al valor de mercado.
- En las **prestaciones de servicios** y los productos vendidos o transferidos en **hoteles, restaurantes** y demás establecimientos de hostelería: el valor total de las ventas, servicios y demás prestaciones efectuadas, excluida la propina.
- **En la venta de bienes inmuebles usados**, en cuya adquisición no se haya soportado el IVS, realizada por un vendedor habitual, la base imponible es la diferencia entre los precios de venta y de compra. El valor de adquisición del inmueble debe ajustarse de acuerdo con el porcentaje de variación del IPC. De cualquier forma, en la determinación de la base imponible deberá descontarse del precio de compra y del precio de venta, el valor del terreno incluido en ambas operaciones.
- **En los servicios de conservación, reparación y explotación de obras de uso público** prestados por sus concesionarios y cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación: por los ingresos mensuales totales de la explotación de la concesión, deducidas las cantidades que deban imputarse, en la proporción que se determine en el decreto contrato que otorgue la concesión. En el caso de servicios prestados por el concesionario mediante cesión: por los ingresos mensuales de explotación, una vez deducidas las cuantías imputadas a la amortización de la adquisición de la concesión, en la proporción establecida en el decreto o contrato que otorgó la concesión.
- **En los contratos de arrendamiento con opción de compra de inmuebles:** el valor de cada cuota incluida en el contrato, una vez deducida la parte correspondiente a la utilidad o interés incluido en la operación.
- En el caso de **arrendamiento de inmuebles amueblados** o con instalaciones o maquinarias que permiten el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, y de todo tipo de establecimientos de comercio que incluya un bien raíz, debe deducirse de la renta, una cantidad equivalente al **11%** anual del avalúo fiscal del inmueble o la proporción correspondiente si el arrendamiento fuere parcial o por períodos distintos de un año (LIVS art.17).
- En la **venta de inmuebles**, debe deducirse el valor de adquisición del terreno reajustado, sin que pueda superar el doble de su avalúo fiscal.
- En las **permutas** de bienes corporales (muebles o inmuebles), se considera que cada parte adquiere el carácter de vendedor y, por tanto, realiza una venta sujeta al impuesto, cuya base imponible, en cada prestación, está constituida por el valor de los bienes incluidos en la misma. Lo anterior también se aplica a aquellas ventas en las que parte del precio consiste en un bien corporal mueble o inmueble, y a los préstamos de consumo (LIVS art.18).

Tipo de gravamen

El IVS es aplicado a un tipo único del **19%** (LIVS art.14).

Exenciones

Están exentas del IVS (LIVS art.12):

Las **ventas y demás operaciones** de los siguientes **bienes** (LIVS art.12-A):

- Los vehículos motorizados usados, con algunas excepciones.
- Los pagos en especie a los trabajadores, efectuados por sus empleadores.
- Las materias primas chilenas destinadas a la producción de bienes para la exportación.
- Los insumos, productos o demás elementos necesarios para la confección de cospeles, billetes, monedas y otras especies valoradas adquiridas en Chile, en el marco de operaciones con el Banco Central, por la Casa de la Moneda y otras personas.

Las **importaciones** efectuadas por (LIVS art.12-B):

- El Ministerio de Defensa, FF. AA y Orden y Seguridad, sus instituciones y empresas dependientes, que desarrollan funciones relacionadas con la defensa, orden y seguridad pública (maquinaria bélica, vehículos militares, repuestos, combustibles, componentes utilizados para la fabricación, etc.).
- Las representaciones diplomáticas y consulares, así como instituciones u organismos internacionales.
- El equipaje de viajeros, siempre que se trate de bienes exentos de derechos aduaneros.
- Los funcionarios chilenos que prestan servicios en el exterior e inmigrantes, por sus efectos personales, menaje del hogar, equipo y herramientas de trabajo.
- Los tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos, respecto de su equipaje y efectos exentos de derechos aduaneros.
- Los pasajeros y residentes procedentes de una zona de régimen aduanero especial y las importaciones que constituyen donaciones y socorros debidamente cualificados.
- Las instituciones y organismos exentos en virtud de un tratado internacional ratificado por Chile.
- Los productores de materias primas destinadas a la producción, elaboración o fabricación de bienes destinados a la exportación.
- Las personas físicas o jurídicas calificadas como inversionistas extranjeros y las empresas receptoras de inversiones, respecto de los bienes de capital importados destinados a proyectos mineros, industriales, forestales, energéticos, de infraestructura, telecomunicaciones, etc., que implican inversiones iguales o superiores a **USD 5 millones**. La exención se aplica, exclusivamente, a la importación de bienes de capital destinados a proyectos que generen ingresos (afectos, no afectos o exentos) al impuesto en un plazo no superior a **2 meses** desde su importación en Chile.
- Las importaciones de premios o trofeos culturales o deportivos, sin carácter comercial.
- Las importaciones que constituyan premios y donaciones.
- Las bases ubicadas en el Territorio Antártico Chileno, las personas que en forma permanente o temporal realicen trabajos en ellas o las expediciones antárticas.
- Los viajeros acogidos a determinadas subpartidas señaladas en el arancel aduanero.
- Los artistas nacionales respecto de sus propias obras.
- Los Cuerpos de Bomberos y la Junta Nacional de Cuerpos de Bomberos de Chile.
- La Casa de Moneda de Chile S.A. y demás personas, por la importación de insumos, productos o demás elementos necesarios para la confección de cospeles, billetes, monedas y otras especies valoradas.

Los bienes **importados** (LIVS art.12-C):

- por pasajeros o visitantes, para su propio uso durante su estancia en Chile;
- los bienes importados transitoriamente en admisión temporal.

Los bienes exportados al exterior (LIVS art.12-D).

Las siguientes **remuneraciones y servicios** (LIVS art.12-E):

- Los ingresos percibidos por concepto de **entradas a espectáculos** y a reuniones.
 - ◆ artísticos, científicos o culturales, teatrales, musicales, poéticos, de danza y canto, auspiciados por el Subsecretario de las Culturas;
 - ◆ de carácter deportivo;
 - ◆ a beneficio total y exclusivo de los Cuerpos de Bomberos, de la Cruz Roja de Chile, del Comité Nacional de Jardines Infantiles y Navidad, de la Fundación Graciela Letelier de Ibáñez «CEMA CHILE» y de las instituciones de beneficencia con personalidad jurídica;
 - ◆ circenses presentados por compañías o conjuntos integrados exclusivamente por artistas nacionales.

- Los **fletes** (marítimos, fluviales, lacustres, aéreos y terrestres) del exterior a Chile y viceversa, y los pasajes internacionales.
- Las primas de **seguros de transportes** respecto de importaciones y exportaciones y seguros de casco de naves y de los que cubran riesgo de bienes fuera el país.
- Las primas de **seguros** de daños originados por un **terremoto**.
- Las primas de **seguros** contratados en Chile, abonados por las compañías **aéreas**.
- Las **comisiones por créditos hipotecarios** percibidas por diversas entidades públicas dedicadas a la provisión de subsidios de vivienda.
- Los ingresos que **no constituyen renta** según la LIR art.17 y los afectos al impuesto adicional establecido en la LIR art.59, salvo que, en el caso de estos últimos, se trate de servicios prestados o utilizados en Chile declarados exentos.
- Los **ingresos** mencionados en la LIR art.42 y 48 (trabajadores dependientes, independientes y directores de sociedades anónimas).
- Las **inserciones o avisos** publicadas o difundidas de conformidad al derecho de respuesta (Ley de Prensa).
- Los **intereses** de operaciones e instrumentos financieros y de créditos de cualquier naturaleza.
- El **arrendamiento** de inmuebles y los contratos de arriendo con opción de compra de inmuebles cuya adquisición haya sido exenta o no sujeta.
- Los servicios prestados por **trabajadores independientes**, en cuya actividad predomina el esfuerzo físico sobre el capital o los materiales.
- Las remuneraciones o tarifas relacionadas con la **exportación** de productos.
- Las primas o desembolsos de **contratos de reaseguro**.
- Las primas de contratos de **seguros de vida** reajustables.
- Las prestaciones de servicios a personas no domiciliadas en Chile (exportación de servicios) calificados por **aduanas**.
- Los **ingresos en moneda extranjera** percibidos por empresas hoteleras y contribuyentes que arrienden inmuebles amueblados registrados, por servicios prestados a turistas extranjeros no domiciliados en Chile.
- Las comisiones de administración de **cotizaciones voluntarias**, depósitos de ahorro previsional voluntario y de depósitos convenidos, efectuados en planes de ahorro previsional voluntario debidamente autorizados.
- Las **prestaciones sanitarias** legales financiadas por el Fondo Nacional de salud FONASA y por Instituciones de Salud Previsional (ISAPRES), hasta la cuantía del arancel FONASA. La exención también se aplica a las cotizaciones obligatorias de salud determinadas en base a la remuneración o renta imponible a efectos previsionales.

La **venta de viviendas** y los contratos de arriendo con opción de compra **financiados** (total o parcialmente) mediante un subsidios habitacionales otorgados por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo (LIVS art.12-F).

Por otra parte, se establece una **liberación del impuesto** (las denominadas exenciones personales del IVS) a las siguientes **empresas e instituciones** (LIVS art.13):

- las empresas **radioemisoras** y concesionarios de canales de **televisión**: por los ingresos percibidos en su actividad, con excepción de aviso y propaganda.
- Las agencias de **noticias**, con excepción de aviso y propaganda.
- Las empresas **navieras, aéreas, ferroviarias** y de **movilización**: por el transporte de pasajeros.
- Los establecimientos de educación: por su actividad docente.
- Los **hospitales** estatales y universitarios reconocidos: por los ingresos percibidos en su actividad.
- Otras **instituciones fiscales**, por los servicios prestados a terceros:
 - ♦ la casa de la moneda de Chile, por la confección de cospeles, billetes, monedas y otras especies valoradas;

- ♦ la empresa de Correos de Chile.
- Los servicios de salud y las personas naturales o jurídicas que en virtud de un contrato o autorización los **sustituyan**, en la prestación de los beneficios establecidos por ley.
- Las **loterías** de Beneficencia y de la Concepción, por los intereses, primas, comisiones y remuneraciones abonadas a personas físicas o jurídicas por los servicios o prestaciones de cualquier tipo.

Determinación del impuesto

Los contribuyentes del impuesto tienen derecho a un **crédito fiscal** contra el **débito fiscal** determinado en el mismo periodo tributario, establecido de acuerdo con las normas siguientes (LIVS art.23):

- Dicho crédito es equivalente a los impuestos soportados en las facturas que acreditan sus adquisiciones, utilizaciones o importaciones de bienes y servicios destinados a formar parte del activo de la empresa o relacionados con la actividad de esta.
- No procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios afectados a hechos no gravados en el impuesto o a operaciones exentas o que no guardan relación directa con la actividad del vendedor.
- En caso de importaciones o adquisiciones de bienes o de utilización de servicios afectados o destinados a operaciones gravadas y exentas, el crédito se determina en forma proporcional.
- No dan derecho a crédito las importaciones, arrendamientos y adquisiciones de automóviles, station wagons y similares, así como de los combustibles y gastos de mantenimiento de los anteriores, ni las de productos o componentes que disfruten de subsidios al consumidor, salvo que la actividad habitual del contribuyente sea la venta o arrendamiento de dichos bienes. Tampoco dan derecho a crédito los gastos incurridos en supermercados y comercios similares que no cumplen con los requisitos establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR.
- No dan derecho a crédito los impuestos incluidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplen con los requisitos legales, o aquellas otorgadas por personas no contribuyentes del impuesto. Lo anterior no se aplica cuando el pago de la factura se realiza cumpliendo los requisitos siguientes:
 - ♦ Con un cheque nominativo o transferencia electrónica nominativa al emisor de la factura, con cargo a la cuenta del comprador o beneficiario del servicio.
 - ♦ Anotación en el reverso del cheque o de la transferencia electrónica del NIF del emisor de la factura y el número de esta, incluyendo la cuantía de la operación en este último caso.
- Procedencia del crédito fiscal por la parte que recuperen las empresas constructoras según el art.21 del D.L N° 910 de 1975, sólo para vendedores habituales de inmuebles.
- El impuesto recargado en facturas electrónicas.

Los contribuyentes deben efectuar los **ajustes** correspondientes al crédito fiscal determinado anteriormente, deduciendo los impuestos repercutidos sobre las bonificaciones, descuentos y devoluciones y añadiendo los impuestos soportados adicionales en el periodo (LIVS art.24).

Los contribuyentes deben **acreditar** los impuestos soportados mediante las facturas y comprobantes correspondientes, debidamente registrados de acuerdo con las normas (LIVS art.25).

En caso de **saldo fiscal positivo** en el periodo, el contribuyente puede acumularlo a los créditos generados en los periodos siguientes y así sucesivamente hasta su extinción (LIVS art.26).

No obstante, los contribuyentes pueden reajustar los remanentes de crédito pendientes para su aplicación efectiva en el momento de su imputación (LIVS art.27).

Los contribuyentes del impuesto y los exportadores que disponen de saldos de crédito fiscal durante **2** periodos consecutivos como mínimo, pueden **imputar los saldos** (una vez reajustados) a cualquier impuesto, incluidas las retenciones o los derechos aduaneros u optar por la devolución.

En el caso de que en los **2 o más** períodos tributarios señalados se originen créditos fiscales en adquisiciones distintas de las anteriores o en utilizaciones de servicios de los no señalados anteriormente, la cuantía de la imputación o de la devolución se determina aplicando al total del saldo acumulado el porcentaje que represente el IVS soportado por adquisiciones de bienes corporales muebles o inmuebles destinados al activo fijo o de servicios que se integran al costo de éste, en relación al total del crédito fiscal de los dos o más períodos tributarios (LIVS art.27-bis).

Los **exportadores** tienen derecho a la devolución de IVS soportado en sus adquisiciones de bienes o servicios destinados a la exportación (LIVS art.36). Esto mismo se aplica a los prestadores de **servicios de transporte** terrestre de carga y aéreo de carga y pasajeros (desde el exterior hacia Chile y viceversa), al igual que a los contribuyentes que prestan servicios a personas no residentes en Chile o por los servicios prestados y utilizados íntegramente en el extranjero, que hubieran estado sujetos al IVA de haberse prestado o utilizado en Chile, todo ello siempre que en el país donde se realice la prestación se aplique un impuesto similar.

De la misma forma, se **consideran empresas exportadoras**:

- Las empresas aéreas, navieras y de turismo y las organizaciones científicas (o sus representantes legales en Chile), por el aprovisionamiento de las naves o aeronaves que efectúen en los Puertos de Punta Arenas o Puerto Williams y por la carga, pasajes o por los servicios que presten o utilicen para los viajes que realicen desde dichos puertos al Continente Antártico.
- Las empresas no constituidas en Chile, que exploten naves pesqueras y buques factorías que operen fuera de la zona económica exclusiva, y que recalen en los puertos de las Regiones de Tarapacá, de Aysén del General Carlos Ibáñez del Campo, de Magallanes y la Antártica Chilena o de Arica y Parinacota, respecto de las mercancías que adquieran para su aprovisionamiento o rancho, o por los servicios de reparación y mantención de las naves y de sus equipos de pesca, por los servicios de muellaje, estiba, desestiba y demás servicios portuarios y por el almacenamiento de las mercancías autorizadas por el Servicio Nacional de Aduanas.
- Igual beneficio tienen las referidas empresas (incluidas las constituidas en Chile), que efectúan transporte de pasajeros o de carga en tránsito por Chile y que, por consiguiente, no tomen o dejen pasajeros ni carguen o descarguen bienes o mercancías en Chile, que recalen en las citadas Regiones por los servicios portuarios que en ellas les sean prestados.
- Las entidades hoteleras y las navieras chilenas que presten servicios de transporte y alojamiento turístico a extranjeros, las empresas portuarias que presten servicios relacionados con la exportación, importación y tránsito internacional de bienes.

Liquidación y pago del impuesto

(LIVS art.64)

Los contribuyentes deben presentar una declaración jurada por la cuantía de las operaciones realizadas en el mes anterior (incluidas las exentas) y **abonar** el impuesto correspondiente en la Tesorería Comunal respectiva, o en las oficinas bancarias autorizadas, hasta el día **12** de cada mes, por los impuestos devengados en el mes anterior. No obstante, los contribuyentes acogidos a la LIR art.14-D o al régimen general de contabilidad completa o simplificada, cuyo promedio anual de ingresos no supere las **100.000** unidades de fomento en los últimos **3** años calendario, pueden **postergar el pago** íntegro del IVA

devengado en un respectivo mes, hasta **2** meses después de las fechas de pago, siempre que cumplan los siguientes **requisitos**:

- Que se encuentren registrados para recibir notificaciones por correo electrónico ante el SII, excepto aquellos que desarrollan su actividad en una localización sin cobertura de datos móviles o fijos o sin acceso a energía eléctrica.
- Que no presenten morosidad reiterada en el pago del IVA o del impuesto a la renta.
- Que hayan presentado, en tiempo y forma, la declaración mensual del impuesto de los **36** meses precedentes o la declaración anual de los **3** años tributarios precedentes.

IV. Impuestos Selectivos

- A. Impuesto a los Tabacos Manufacturados
- B. Impuesto sobre Gasolinas y Petróleo Diésel
- C. Impuesto a la Entrada a los Casinos de Juego
- D. Impuesto Adicional a Ciertos Productos
- E. Impuesto a las Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y Similares
- F. Impuesto Adicional a la Importación de Vehículos, Conjuntos de Partes o Piezas destinados al Transporte de Pasajeros o de Carga
- G. Impuesto Verde a los Vehículos Motorizados Nuevos

A. Impuesto a los Tabacos Manufacturados

(Decreto Ley N° 828, de 31-12-1974 y sus modificaciones)

En base a este Decreto, se aplica un impuesto adicional al IVS sobre los productos del tabaco. El impuesto se devenga en la fecha de venta de los productos o en el momento de su importación (DL N° 828 art.8) y es abonado por los importadores y productores sobre el precio de venta al consumidor, incluyendo este impuesto, a los siguientes **tipos**:

- **Cigarros puros**: 52,6% (DL N° 828 art.3).
- **Paquetes de cigarrillos**: el impuesto se estructura en base a un impuesto específico de **0,0010304240** UT mensuales por cigarrillo y un impuesto del **30%** sobre el precio de venta al consumidor, incluyendo impuestos, por cada paquete. El impuesto específico deberá calcularse utilizando como base la UT mensual vigente al momento de la determinación del impuesto (DL N° 828 art.4).
- **Tabaco elaborado**: 59,7%, sobre el precio de venta al consumidor (DL N° 828 art.5).

Estos impuestos deben ser incluidos en la base imponible del IVS (carta circular 51 de 26-8-10).

Las **exportaciones** de cigarros, cigarrillos y tabaco efectuadas por productores chilenos están exentas del impuesto (DL N° 828 art.13). Si la exportación es realizada por una persona distinta al productor, el exportador no es gravado y puede obtener una devolución del impuesto incluido en el precio o abonado en la importación del producto.

El impuesto debe abonarse en metálico o cualquier otra forma de pago autorizada, mediante orden de pago en la Tesorería General (DL N° 828 art.9).

B. Impuesto sobre Gasolinas y Petróleo Diésel

(Ley N° 18502-86, de 3-4-1986 y sus modificaciones)

En base a esta Ley, la **primera venta o importación** de gasolina y diésel está sujeta a un impuesto específico monofásico simple.

Hecho imponible y devengo

(L N° 18502-86 art.6)

El hecho imponible del impuesto se conforma por la primera venta o importación de gasolina automotriz y de petróleo diésel.

El **devengo** del impuesto se produce en el momento de la primera venta o importación de los productos.

Sujeto pasivo

(L N° 18502-86 art.6)

Son sujetos pasivos del impuesto los productores e importadores de estos productos.

Base imponible

La base imponible del tributo está constituida por la cantidad de combustible (expresada en metros cúbicos).

Tipo de gravamen

(L N° 18502-86 art.6 a y b)

El tipo aplicable es de **1,5 UTM** por m³, para el petróleo diésel, y de **6 UTM** por m³, para la gasolina automotriz (tipos denominados componente base).

Dichos tipos pueden ser objeto de **modificación**, añadiendo o restando un componente variable determinados para cada uno de los combustibles señalados.

Este componente variable consiste en un mecanismo integrado por impuestos o créditos fiscales específicos de tipo variable, que pueden incrementar o reducir el componente base, conforme a lo señalado a continuación:

- Cuando el precio de referencia inferior sea mayor que el precio de paridad, el combustible está gravado por un impuesto cuya cuantía por metro cúbico será igual a la diferencia entre ambos precios. En este caso, el componente variable es igual al valor de aquel impuesto y se sumará al componente base.

- Cuando el precio de paridad exceda al precio de referencia superior, opera un crédito fiscal cuya cuantía por metro cúbico será igual a la diferencia entre ambos precios. En este caso, el componente variable es igual al valor absoluto de dicha diferencia y se restará del componente base.

Los tipos del impuesto aplicables son los siguientes:

Vigencia a partir del 24-6-2021		Componente base (UTM)	Componente variable	Impuesto específico resultante	
Gasolina Automotriz 93	Impuesto	6,00	-0,5088	5,4912	UTM/m ³
	Crédito Fiscal	-	-		
Gasolina Automotriz 97	Impuesto	6,00	-0,6793	5,3207	UTM/m ³
	Crédito Fiscal	-	-		
Petróleo Diésel	Impuesto	1,50	5,3207	1,1834	UTM/m ³
	Crédito Fiscal	-	-		
Gas Licuado de Petróleo de Consumo Vehicular	Impuesto	1,40	-0,2696	1,1304	UTM/m ³
	Crédito Fiscal	-	-		
Gas Natural Comprimido de Consumo Vehicular	Impuesto	1,93	-0,4097	1,5203	UTM/1000 m ³

La Ley establece un sistema de recuperación en la declaración mensual de IVS, del impuesto al petróleo diésel soportado en su adquisición, cuando no haya sido destinado a vehículos motorizados que transiten por calles, caminos y vías públicas en general (L N° 18502-86 art.7). Por otra parte, la L N° 19.764-01, permite a las empresas de transporte de carga que sean propietarias o arrendatarias con opción de compra de camiones de un peso bruto igual o superior a **3.860** kilogramos, recuperar en la forma que se establece en la misma Ley, un porcentaje de las sumas pagadas por dichos vehículos, por concepto del impuesto específico al petróleo diésel.

C. Impuesto de Entrada a los Casinos de Juego

(Ley N° 19.995-05, de 7-1-2005 y sus modificaciones)

Con independencia del Impuesto a la Renta, del Impuesto a las Ventas y Servicios y demás impuestos establecidos en leyes especiales, los contribuyentes que administran casinos de juego se encuentran sujetos a un impuesto especial de una **cuantía** equivalente a **0,07 UTM**, que se cobra por el ingreso a las salas de juego de los casinos que operen en Chile. Este tributo constituye una retención a ingresar en los **12** primeros días del mes siguiente al de su retención (L N° 19995-05 art.57 y 58).

Asimismo, se establece un impuesto con un **tipo** del **20%**, sobre los ingresos brutos obtenidos por las sociedades operadoras de casinos de juego, calculado de acuerdo con las normas siguientes (L N° 19995-05 art.59):

- El impuesto se aplica sobre los ingresos brutos obtenidos por el sujeto pasivo en la explotación de los juegos autorizados, previa deducción del importe del IVA y de la cuantía por los pagos provisionales obligatorios, establecidos en la LIR art.84-a.
- El impuesto se declara y paga mensualmente, en el mismo plazo que el contribuyente tiene para efectuar los pagos provisionales mensuales antes señalados.

Los impuestos anteriores son fiscalizados por el SII (L N° 19995-05 art.61).

D. Impuesto Adicional a Ciertos Productos

(Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios: Decreto Ley N° 825, de 31-12-1974 y sus modificaciones - LIVS art.37 a 40)

Además del IVA, se someten a tributación especial las primeras ventas o importaciones de determinados **artículos suntuarios**.

Hecho imponible

Está constituido por la **primera venta o importación** (habitual o no), de (LIVS art.37):

- artículos de oro, platino y marfil;
- joyas, piedras preciosas naturales o sintéticas;
- pieles finas (manufacturadas o no), calificadas como tales por el Servicio de Impuestos Internos;
- alfombras y tapices finos y cualquier otro artículo de similar naturaleza; calificados como tales por el Servicio de Impuestos Internos;
- conservas de caviar y sus sucedáneos;
- artículos de pirotecnia (fuegos artificiales, petardos y similares), excepto los de uso industrial, minero o agrícola o de señalización luminosa;
- armas de aire o gas comprimido, sus accesorios y proyectiles, con excepción de las de caza submarina.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto las mismas personas consideradas contribuyentes del IVA.

Base imponible

(LIVS art.38)

El impuesto se determina:

- En las **ventas**: por el valor de transferencia de los bienes.
- En las **importaciones**: por el valor de los bienes importados a abonar por el importador junto con el IVS.

No obstante, el impuesto **no se aplica** a las importaciones efectuadas por (LIVS art.12-B y C):

- instituciones públicas y sus empresas dependientes relacionadas con la defensa, el orden y la seguridad pública (maquinaria bélica, vehículos militares, armamento, etc.);

- pasajeros o visitantes (para su uso propio) durante su estancia en Chile (efectos personales y vehículos).

Tipo de gravamen

Sin perjuicio de la aplicación del IVA, los bienes se encuentran sujetos a un tipo del **15%**, con la excepción de los artículos de pirotecnia citados arriba, que son gravados al 50% (LIVS art.37).

E. Impuesto Adicional a las Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y Similares

(Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios: Decreto Ley N° 825, de 31-12-1974 y sus modificaciones - LIVS art.42 y 43)

Se establece un impuesto, adicional al IVA, que **grava** la venta o importación (habitual o no), de bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares (hasta la fase de venta al por mayor) con los siguientes tipos selectivos que se indican a continuación. El impuesto **se aplica** sobre la misma base imponible del IVS (LIVS art.42):

- Bebidas analcohólicas naturales o artificiales, energizantes o hipertónicas, jarabes y, en general, cualquier producto que las sustituya o que sirva para preparar bebidas similares, así como las aguas minerales o termales a las cuales se les haya adicionado colorante, sabor o edulcorantes: **10%**.
 - ◆ En el caso de bebidas de alto contenido de azúcares, el tipo es del **18%**.
- Licores, piscos, whisky, aguardientes y destilados, incluyendo los vinos licorosos o aromatizados similares al vermut: **31,5%**.
- Vinos destinados al consumo (incluidos los gasificados, espumosos o champaña, los generosos o asoleados, chichas y sidras destinadas al consumo, cualquiera que sea su envase), cervezas y otras bebidas alcohólicas: **20,5%**.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto (LIVS art.43):

- Los importadores (habituales o no): por sus importaciones y por sus ventas.
- Los productores, elaboradores y envasadores.
- Las empresas distribuidoras.
- Cualquier otro vendedor por las operaciones que efectúe con otro vendedor.

No se encuentran afectas a este impuesto las ventas del comerciante minorista al consumidor, ni las ventas de vinos a granel efectuadas por productores a otros vendedores sujetos a este impuesto.

Los **contribuyentes** tienen derecho a deducir el impuesto soportado del impuesto repercutido. Los **exportadores** pueden obtener una devolución del impuesto selectivo abonado en la adquisición de bienes y servicios para realizar las exportaciones de bebidas (LIVS art.44).

F. Impuesto Adicional a la Importación de Vehículos, Conjuntos de Partes o Piezas destinados al Transporte de Pasajeros o de Carga

(Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios: Decreto Ley N° 825, de 31-12-1974 y sus modificaciones - LIVS art.43 bis)

Además del IVA, la importación (habitual o no) de vehículos, de conjuntos de partes o piezas necesarias para su ensamblaje en Chile y de vehículos semiterminados, destinados al transporte de pasajeros o de carga, está sujeta a un **impuesto adicional**, que se determina aplicando al valor aduanero respectivo el porcentaje que resulte de multiplicar la cilindrada del motor, expresada en centímetros cúbicos, por el factor **0,03**, restando **45** al resultado de esta multiplicación. La cuantía del impuesto no puede exceder de **7.503,55** dólares de los EE. UU.

En los casos de la **importación de camionetas** de **500** kilos y hasta **2.000** kilos de capacidad de carga útil; vehículos tipo jeep y furgones, de conjuntos de partes o piezas necesarias para su ensamblaje en Chile o vehículos semiterminados, el impuesto se determina rebajando en un **75%** la tasa que corresponda aplicar. En todo caso el porcentaje a aplicar no puede ser superior al **15%**.

Los vehículos destinados al **transporte de pasajeros** con capacidad de **10** a **15** asientos (incluido el del conductor), conjuntos de partes o piezas necesarias para su ensamblaje en Chile o vehículos semiterminados, el impuesto se determina rebajando en un **75%** la tasa aplicable y con una tasa mínima de **5%**. Este impuesto afecta también a la importación (habitual o no), de carrocerías de vehículos automóviles destinados al transporte de pasajeros, con capacidad de hasta **15** asientos (incluido el del conductor), o de carga con una capacidad de hasta **2.000** kilos de carga útil. El impuesto se determina de la misma forma que los vehículos del primer párrafo anterior, rebajado en un **60%**.

Por el contrario, el **impuesto no se aplica** en las importaciones de:

- vehículos motorizados destinados al transporte de pasajeros, con una capacidad de más de 15 asientos (incluido el conductor);
- camiones, camionetas y furgones más de **2.000** kilos de capacidad de carga útil;
- conjuntos de partes o piezas o de vehículos semiterminados necesarios para la armadura o ensamblaje de los vehículos a que se refiere este inciso;
- vehículos de uso militar y policial y vehículos de bomberos (LIVS art.12-B);
- vehículos personales utilizados los visitantes en Chile (LIVS art.12-C);
- vehículos con franquicias desde las Zonas Francas a sus respectivas Zonas Francas de Extensión;
- tractores, carretillas automóviles, vehículos casa rodante autopropulsados, vehículos para transporte fuera de carretera, coches celulares, coches ambulancias, coches mortuorios, coches blindados para el transporte y en general vehículos especiales clasificados en la partida **87.03** del Arancel Aduanero.

Finalmente, se dispone que los **vehículos de años anteriores**, nuevos o usados pagan este impuesto teniendo en cuenta el valor aduanero correspondiente al último modelo nuevo o su similar, rebajado en un **10%** por cada año de antigüedad, no pudiendo exceder esta rebaja del **50%** de dicho valor. Sin perjuicio de las atribuciones del Servicio de Impuestos Internos, el **Servicio Nacional de Aduanas** es la institución responsable de verificar la correcta aplicación y determinación de este impuesto.

G. Impuesto Verde a Vehículos Motorizados Nuevos

(L N° 20.780-14, de 29-9-1974 y sus modificaciones; Reglamento: Decreto N° 241-14, de 29-11-2014)

Además del IVA, el denominado *Impuesto Verde a Vehículos Motorizados Nuevos* se aplica, por única vez, a los automóviles nuevos, livianos y medianos, dependiendo de su rendimiento urbano, y con el objetivo de incentivar la entrada de vehículos que contaminen menos (L N° 20780-14 art.3).

Sujeto pasivo

Los adquirentes de automóviles nuevos, livianos y medianos.

Exenciones

Se establecen las exenciones siguientes (L N° 20780-14 art.3):

- Las **camionetas** nuevas de hasta **2.000** kilos de capacidad de carga útil, que pasen a formar parte del activo inmovilizado de contribuyentes afectos al IVA.
- En el caso de **taxis**, se debe pagar este impuesto (impuesto verde), sin perjuicio de solicitar su devolución en el sitio WEB de la Tesorería General de la República (TGR), una vez inscrito el vehículo nuevo como taxi en el Ministerio de Transporte.
- Vehículos motorizados destinados al **transporte de pasajeros**, con capacidad de más de **9** asientos, incluido el del conductor.
- **Camiones**, camionetas y furgones de **2.000** o más kilos de capacidad de carga útil, y a furgones cerrados de menor capacidad.
- **Tractores**, carretillas automóbiles, vehículos a propulsión eléctrica, vehículos casa rodante autopropulsados, vehículos para transporte fuera de carretera, coches celulares, coches ambulancias, coches mortuorios, coches blindados para el transporte y en general vehículos especiales clasificados en la partida **87.03** del Arancel Aduanero.

Base imponible

El impuesto se determina de acuerdo con los niveles de rendimiento urbano, emisión de óxido de nitrógeno y precio de venta del vehículo, de acuerdo con la siguiente fórmula (L N° 20780-14 art.3.1):

$$\text{Impuesto en UTM} = [(35 / \text{rendimiento urbano (km/lt)}) + (120 \times \text{g/km de NOx})] \times (\text{Precio de venta} \times 0,00000006)$$

Donde, g/km de NOx, corresponde a las emisiones de óxidos de nitrógeno del vehículo.

El precio de venta debe incluir el IVA correspondiente.

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 20780-14 art.3)

Este impuesto **se abona** en el Servicio de Tesorería o en las oficinas bancarias autorizadas, por las personas obligadas a inscribir el vehículo en el Registro de Vehículos Motorizados del Servicio de Registro Civil e Identificación, según el valor de la unidad tributaria mensual (UTM) vigente a la fecha del pago.

El vehículo **no puede ser inscrito** en el Registro de Vehículos Motorizados sin que previamente se acredite el pago del impuesto.

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

No se aplican este tipo de impuestos en Chile.

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

A.

Derechos de Importación

(Decreto con Fuerza de Ley N° 213-53, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por Decreto con Fuerza de Ley N° 30-05, de 4-6-2005 y sus modificaciones)

Las **importaciones** están afectas al pago de un derecho ad valorem del **6%**, que se determina sobre su valor CIF (costo de la mercancía + prima del seguro + valor del flete de traslado). El IVA (**19%**) se calcula sobre el valor CIF, más el derecho ad valorem.

En algunos casos, dependiendo de la naturaleza de la mercancía, por ejemplo: **objetos de lujo, bebidas alcohólicas** y otros, se requiere pagar impuestos especiales aplicados sobre la misma base imponible (valor CIF + derecho ad valorem).

Las mercancías usadas, en los casos en que se autoriza su importación, deben abonar un recargo adicional del **3%** sobre su valor CIF, además de los tributos a los que están afectas, según su naturaleza.

En caso de mercancías originarias de algún país con el cual Chile ha suscrito un **acuerdo comercial**, el derecho ad valorem puede quedar libre o afecto a una rebaja porcentual.

La fiscalización de estas operaciones y la recaudación de los derechos e impuestos indicados corresponde al Servicio Nacional de Aduanas.

VII. Regímenes Simplificados

A. Régimen de Tributación para Pequeños Contribuyentes - ISR

B. Régimen de Tributación Simplificada en el IVS

A. Régimen de Tributación para Pequeños Contribuyentes – ISR

1. Régimen de Renta Presunta

1. Régimen de Renta Presunta

(Ley: Decreto Ley N° 824-1974, de 31-12-1974 y sus modificaciones - LIR art.34)

La reforma tributaria introduce modificaciones a este régimen en el ámbito del Impuesto de Primera Categoría (IDPC). Este régimen de tributación que afecta a (LIR art.34):

- las **personas** naturales que actúen como empresarios individuales;
- las **empresas** individuales de responsabilidad limitada; y
- las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento, desde que se incorporan a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él, sólo por **comuneros, cooperados, socios o accionistas** personas naturales.

Por el contrario, no pueden acogerse al régimen los contribuyentes que posean o exploten derechos sociales, acciones o cuotas de fondos de inversión, salvo que los ingresos de estas inversiones no excedan del **10%** de los ingresos brutos totales anuales.

Sujeto pasivo

(LIR art.34-1)

Pueden acogerse a este régimen los siguientes **contribuyentes** que:

- llevan a cabo la explotación de bienes raíces agrícolas;
- realizan actividades de transporte terrestre de carga o pasajeros;
- efectúan actividades mineras.

Requisitos

(LIR art.34-1)

Sólo pueden acogerse a este régimen los contribuyentes cuyas **ventas o ingresos** netos anuales de la primera categoría **no excedan** de:

- **9.000 UF**: en el caso de actividades agrícolas.
- **5.000 UF** en las actividades de transporte.
- **17.000 UF**: en actividades mineras.

Para determinar sus ventas o ingresos, los contribuyentes deben estimar la totalidad de los ingresos obtenidos, provenientes de actividades sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, según corresponda, sin incluir las ventas ocasionales de bienes muebles e inmuebles que forman parte de su activo inmovilizado. Las ventas o ingresos mensuales deben expresarse en unidades de fomento, de acuerdo con el valor de las anteriores el último día del mes correspondiente.

Base imponible

La base imponible (presunta) se determina en función de la actividad económica realizada por el contribuyente (LIR art.34-2):

- **Actividad agrícola:** Para los contribuyentes que realizan actividades agrícolas, la base imponible (renta líquida imponible) se presume igual al **10%** del avalúo fiscal del predio (vigente a 1 de enero del año de declaración del impuesto) (LIR art.34-2 a).

En el caso de los bienes raíces agrícolas, de la cuantía del impuesto de esta categoría puede deducirse el Impuesto Territorial abonado en el período correspondiente a la declaración de renta. Sólo tienen derecho a esta rebaja los propietarios o usufructuarios. Cuando la cuantía de la rebaja excede del impuesto aplicable a las rentas de esta categoría, dicho excedente no puede imputarse a otro impuesto ni solicitarse su devolución.

La cuantía a deducir se **reajusta** de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el IPC en el período comprendido entre el mes anterior a la fecha de pago de la contribución y el mes anterior al de cierre del ejercicio respectivo (LIR art.20-1 a).

- **Transporte terrestre de carga o pasajeros:** La base imponible (renta líquida imponible) de los contribuyentes de esta actividad es igual al **10%** del valor de mercado (corriente en plaza) del vehículo, incluido su remolque, acoplado o carro similar, respectivamente (LIR art.34-2 b).
- **Actividad minera:** La base imponible (renta líquida imponible) de los contribuyentes de esta actividad, incluyendo la de explotación de plantas de beneficio de minerales, siempre que el volumen de los minerales tratados provenga en más de un **50%** de la pertenencia explotada por el mismo contribuyente, es la que resulte de aplicar sobre las ventas netas anuales de productos mineros, la siguiente escala (vigente para **2021** – Decreto 28 Exento, publicado el 11-2-2021):

Precio promedio de la libra de cobre (centavos de dólar EE.UU.)	Tipo (%)
Menos de 309,56	4
Más de 309,56 y menor de 328,38	6
Más de 328,38 y menor de 375,27	10
Más de 375,27 y menor de 422,25	15
Más de 422,25	20

El valor de las ventas mensuales de productos mineros debe **reajustarse** de acuerdo con la variación experimentada por el IPC en el período comprendido entre el mes anterior al de las ventas y el mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo.

El Servicio de Impuestos Internos, previo informe del Ministerio de Minería, debe determinar la equivalencia correspondiente respecto del precio promedio del oro y la plata, a fin de hacer aplicable la escala anterior a las ventas de dichos minerales y a las combinaciones de esos minerales con cobre.

En caso de otros minerales sin contenido de cobre, oro o plata, se presume de derecho que la base imponible (renta líquida imponible) es del **6%** del valor neto de la venta de ellos.

B. Régimen de Tributación Simplificada para los Pequeños Contribuyentes – IVS

(Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios: Decreto Ley N° 825, de 31-12-1974 y sus modificaciones - LIVS art.29 a 35)

El denominado *Régimen de Tributación Simplificada de IVS para los Pequeños Contribuyentes*, es un régimen que se aplica a los **pequeños comerciantes, artesanos y pequeños prestadores de servicios**, que efectúan ventas o realizan prestaciones al consumidor, y que a juicio de la administración tributaria (SII), pueden pagar el impuesto sobre la base de una cuota fija mensual que se determina por decreto supremo por grupos de actividades o contribuyentes, considerando factores tales como la cuantía efectiva o estimada de ventas o prestaciones, el índice de rotación de las existencias de mercaderías, el valor de las instalaciones u otros que puedan denotar el volumen de operaciones.

Sujeto pasivo

Pueden acogerse a la tributación simplificada del IVS, los pequeños comerciantes, artesanos y prestadores de servicios afectos al IVS, que reúnan los siguientes requisitos (LIVS art.29):

- que sean personas naturales;
- que vendan o presten servicios directamente al público consumidor;
- que sean clasificados como pequeños comerciantes por el SII.

Por el contrario, **no pueden acogerse** a este régimen simplificado, los contribuyentes que, en virtud de lo señalado anteriormente, les corresponde quedar afectos al régimen general del IVA y los contribuyentes que sean personas jurídicas (LIVS art.34 y 35).

Determinación de la cuota fija mensual

La cuota se determina por grupos de actividades y contribuyentes.

Las **cuantías consideradas** para determinar la cuota fija del régimen simplificado son las siguientes:

- la cuantía efectiva o estimada de ventas o prestaciones de servicios;
- el índice de rotación de las existencias de mercaderías;
- el valor de las instalaciones u otros que puedan denotar el volumen de negocios.

En este sistema, el impuesto se determina en base a la cuantía de las ventas o servicios del sujeto pasivo, mediante la declaración de un débito/cuota fija mensual de acuerdo con la **escala de tipos** siguiente:

Cuantía de ventas y/o servicios ... (UTM)	Categorías de débito	Valor del débito fiscal ... Fijo mensual o «cuota fija» ... (UTM)
De 0 a 3	A	0,6
3 a 5	B	1,0
5 a 10	C	2,0
10 a 15	D	3,0
15 a 20	E	4,0

Los contribuyentes tienen derecho a un **crédito fiscal** contra la cuantía del débito/cuota fija antes señalada, que es equivalente al **19%** del total de las compras de bienes o servicios utilizados, tanto afectos como exentos, excluido el IVS. En caso de que la cuantía del crédito **exceda** de la cuota fija mensual, los contribuyentes no tienen derecho a imputar dicho exceso ni a solicitar su devolución (LIVS art.29 y 30).

VIII. Otros

A. Impuesto de Timbres y Estampillas (Impuesto a los Actos Jurídicos)

(Decreto Ley N° 3475-80, de 4-9-1980 y sus modificaciones)

El denominado *Impuesto de Timbres y Estampillas* se aplica sobre determinados actos jurídicos específicos. Tiene un **ámbito** limitado y se aplica básicamente sobre documentos que representan un crédito (letras de cambio o pagarés). La **base imponible** es la cuantía del capital especificado en el documento. El **tipo impositivo** varía dependiendo de la duración del préstamo.

Desde 1-1-2013, el **tipo** es del **0,033%** del valor del documento, por cada mes de duración del préstamo, hasta un máximo del **0,4%**. En relación con los documentos que representan una operación de crédito sin duración, pagadera a la vista (líneas de crédito bancario), el tipo impositivo es el **0,166%** de su valor.

Hecho imponible

(DL N° 3475-80 art.1)

El impuesto **se aplica** a las siguientes actuaciones y documentos relacionados con actos jurídicos, contratos y demás convenciones:

- el protesto de cheques por falta de fondos;
- letras de cambio, libranzas, pagarés, créditos simples o documentarios y cualquier otro documento que contiene operaciones de crédito en dinero.

El impuesto **se devenga** (DL N° 3475-80 art.14):

- en el momento de emisión o suscripción de los documentos gravados, excepto en el caso de documentos emitidos en el extranjero, cuyo devengo se efectúa en el momento de su llegada al Chile, o de su protocolización o contabilización.
- en caso de pagarés, bonos, obligaciones y otros valores correspondientes a emisiones de valores inscritas en el Registro de Valores, el devengo se produce en el momento de colocación de los títulos.
- En caso de venta de moneda extranjera, el devengo se produce en el momento de la venta.
- En los demás casos, el impuesto se devenga cuando se efectúa el pago al exterior.

Sujeto pasivo

(DL N° 3475-80 art.9)

Son sujetos o responsables del pago del impuesto:

- El **banco librado**: como primer responsable del pago del tributo, respecto de los protestos de cheques.
- El **emisor**: en caso de facturas, cuentas y otros documentos.
- El **beneficiario o acreedor**: en el caso de las letras de cambio el obligado al pago será el librador o girador.
- Las personas **obligadas** a llevar **contabilidad**.
- Quienes suscriban u otorguen el **documento gravado** en los casos no previstos anteriormente.
- El **emisor de los pagarés**, bonos, debentures y otros: en caso de emisiones de valores inscritas en el registro de Valores.
- El **deudor**: en los casos en que el acreedor o beneficiario no esté domiciliado en Chile.

Base imponible

La base imponible del impuesto se determina

- las operaciones de **crédito en dinero** y demás actos y contratos gravados relativos a letras de cambio, pagarés, créditos, etc.: por la cuantía del capital indicado en el acto o contrato, a menos que se trate de una obligación periódica de pago sin plazo fijo, caso en el cual el impuesto se determina sobre la cuantía de la obligación correspondiente a 1 año (DL N° 3475-80 art.5).
- En el caso de **compraventa**, permuta, dación en pago o cualquier otro contrato de traslado de dominio de bienes inmuebles: por el valor del contrato con mínimo del avalúo vigente (DL N° 3475-80 art.5).

- las obligaciones en **moneda extranjera**: por el valor fijado por las partes, pero su estimación no puede ser inferior al valor que tenga dicha moneda según el tipo de cambio a que deba liquidarse el día de la operación (DL N° 3475-80 art.6).
- En los actos y contratos sujetos a **impuesto proporcional**, en que no exista a la fecha de emisión base imponible definitiva: el impuesto se aplica provisionalmente sobre la cuantía del acto que las partes declaren juradamente en el respectivo documento (DL N° 3475-80 art.7).
- Los documentos otorgados dentro o fuera de Chile por **funcionarios extranjeros** y los otorgados en el extranjero por funcionarios chilenos: en relación con los efectos que los mismos hayan de producir en Chile (DL N° 3475-80 art.8).

Tipo de gravamen

(DL N° 3475-80 art.1)

El impuesto se aplica a los tipos siguientes:

- **Protesto de cheques** por falta de fondos: **1%** de la cuantía del cheque, con un mínimo de \$ **4.123** y un máximo de **1 UT** mensual.
- **Letras de cambio**, libranzas, pagarés, créditos simples o documentarios que contengan una operación de crédito en dinero: **0,066%** sobre su cuantía por cada mes (o fracción) que medie entre la emisión del documento y la fecha de vencimiento, no pudiendo exceder del **0,8%** la tasa que se aplique.
- Instrumentos o documentos que contienen operaciones de crédito de **dinero a la vista** o sin plazo de vencimiento: **0,332%** sobre su cuantía.

Exenciones

Se aplican exenciones del impuesto las siguientes **personas e instituciones** (DL N° 3475-80 art.23):

- el Fisco;
- los municipios;
- las universidades públicas y otras reconocidas;
- las representaciones diplomáticas y consulares y las instituciones internacionales acreditadas en Chile;
- la Sociedad Constructora de Establecimientos Educativos S.A.;
- la Sociedad Constructora de Establecimientos Hospitalarios S.A.;
- el cuerpo de bomberos;
- las cooperativas; y
- Las instituciones jurídicas de culto y otro tipo de instituciones.

Asimismo, se aplica una exención del impuesto a los **documentos** que den cuenta de los siguientes actos, contratos o convenciones (DL N° 3475-80 art.24):

- los documentos relativos a préstamos o créditos exteriores otorgados por organismos multilaterales y los relativos a la emisión exterior de bonos por parte del Fisco y del Banco Central de Chile;
- los documentos relativos a actos o contratos exentos en materia de vivienda y sobre estímulos a las exportaciones;
- los bonos, pagarés, vales de impuesto, letras de cambio y demás actos y contratos emitidos aceptados por el Fisco;

- los documentos otorgados por bancos o instituciones financieras en operaciones de depósito o captación de capitales, de ahorrantes e inversionistas locales que den cuenta de operaciones de crédito;
- las aceptaciones bancarias latinoamericanas ALALC (ABLAS);
- los actos y contratos ejecutados o celebrados en la isla de Pascua por personas domiciliadas en ella;
- los contratos de apertura o línea de crédito e instrumentos en que se documenten dichas operaciones;
- los documentos necesarios para efectuar importaciones de bienes al amparo de las franquicias establecidas;
- los documentos necesarios para efectuar operaciones de crédito destinadas a la financiación de exportaciones;
- las cartas de crédito para importaciones abiertas con fondos propios del importador;
- otras operaciones.

Liquidación y pago del impuesto

Salvo norma expresa en contrario los impuestos de la presente ley deben abonarse en los plazos siguientes (DL N° 3475-80 art.15):

- Instrumentos privados y otros documentos: en los 5 días hábiles posteriores a su emisión o suscripción.
- Los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva mediante un balance general determinado de acuerdo con contabilidad completa: en el mes siguiente al de emisión de los documentos.
- Los bancos, como primeros responsables del pago del impuesto, y por los documentos que emitan o tramiten en el mes siguiente al protesto, emisión o admisión de documentos, según corresponda.
- Documentos de importación o de ingreso a zonas francas con pago diferido: dentro del mes siguiente al de su devengo.
- Documentos y actas de protesto de letras de cambio y pagarés.
 - ◆ En los 60 días siguientes a la fecha de otorgamiento de la escritura pública;
 - ◆ En el mes siguiente a la fecha de autorización o protocolización de escrituras privadas o de efectuada la actuación, en caso de protesto de letras de cambio y pagarés.

El impuesto se abona mediante (DL N° 3475-80 art.17):

- ingreso en efectivo en la Tesorería, timbre fijo o máquinas impresoras, y
- estampillas, en caso de instrumentos o documentos privados.

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

- I. Impuestos sobre la Propiedad
- II. Otros

I. Impuestos sobre la Propiedad

A. Impuesto Territorial o sobre los Bienes Raíces

(L N° 17235, cuyo texto refundido, fue fijado por el Decreto con Fuerza de Ley N° 1, de 16-12-1998 y sus modificaciones)

El denominado *Impuesto Territorial o Contribuciones de Bienes Raíces*, es aplicado anualmente sobre los **bienes urbanos o rurales**. El impuesto es administrado por el gobierno central y el ingreso es asignado a los municipios.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto, los **propietarios** (o los ocupantes de la propiedad a título de usufructuarios, arrendatarios, meros tenedores), sin perjuicio de la responsabilidad que afecta al propietario (L N° 17235 art.25).

Cuando una propiedad raíz **pertenece a dos o más dueños** en común, cada uno de ellos debe responder solidariamente del pago de los impuestos, sin perjuicio de que éstos sean divididos entre los propietarios, a prorrata de sus derechos en la comunidad. En caso de bienes raíces pertenecientes a una **sociedad o persona jurídica**, los administradores, gerentes o directores, son responsables solidarios del pago del impuesto, sin perjuicio de sus derechos contra el deudor principal (L N° 17235 art.26).

Por otra parte, los **concesionarios u ocupantes**, por cualquier título, de bienes raíces fiscales, municipales o nacionales de uso público, deben abonar los impuestos correspondientes al bien raíz ocupado. Los **arrendatarios** de un bien raíz fiscal quedan obligados a abonar las contribuciones territoriales durante todo el plazo del arrendamiento y mientras estén ocupando materialmente el predio. Lo anterior **no se aplica** a los predios fiscales y municipales utilizados por funcionarios públicos o municipales obligados a residir por razón de su cargo (L N° 17235 art.27).

Base imponible

La base imponible está constituida por el valor catastral (avalúo oficial), actualizado semestralmente con la variación del IPC del semestre anterior (L N° 17235 art.1).

Se garantiza una **exención** para los bienes cuyo valor catastral no excede de un determinado límite (L N° 17235 art.2):

- **Predios no agrícolas destinados a habitación:** gozan de una cuantía de avalúo exenta de impuesto territorial de: \$ **33.199.976**, a **1-1-2018**. Esta cuantía se reajusta en la misma proporción en que varíen en promedio los avalúos de las propiedades habitacionales.
- **Predios agrícolas:** gozan de una cuantía de avalúos exenta de: \$ **24.123.736**, a **1-1-2020**. Al igual que antes, la cuantía se reajusta en la misma proporción en que varíen los avalúos de las propiedades agrícolas.

Tipo de gravamen

(L N° 17235 art.7)

Se establecen los tipos impositivos de los bienes raíces y el DS N° 354-20, actualiza las tasas anuales del impuesto dependiendo del uso dado a las propiedades:

- bienes raíces **agrícolas:** **0,514%** al año;
- bienes raíces **no agrícolas no habitacionales:** **1,131%** al año, a partir de **1-1-2021** (DS N° 342-21 art.1);
- bienes raíces **no agrícolas** destinados a la **habitación:** **0,933%** al año, en la parte de la base imponible que no exceda de \$ **118.571.329** a 1-4-2018; y **1,088%** al año, en la parte de la base imponible que exceda del monto señalado. c

La Resol Ex. SII N° 34-18, establece no se cobran las cuotas de contribuciones inferiores a **\$1.000**, inclusive.

Asimismo, los bienes raíces no agrícolas afectos a **Impuesto Territorial**, ubicados en áreas urbanas, con urbanización, y que correspondan a sitios no edificados, propiedades abandonadas o pozos lastreros, están afectos a una sobretasa del **100%**, respecto de la tasa vigente del impuesto. Dicha sobretasa no se aplica en áreas de extensión urbana o urbanizables (L N° 17235 art.8).

La L N° 20.732-14 estableció una **reducción del pago** de este impuesto para los denominados adultos vulnerables económicamente, evitando que estos contribuyentes no paguen más de un **5%** de sus ingresos anuales por concepto de impuesto territorial.

Por otra parte, se establece la denominada *Sobretasa Anual del Impuesto Territorial* que se determina en base al avalúo fiscal total del contribuyente, en la parte que exceda de **670 UTA** unidades tributarias anuales (L N° 17235 art.7 bis).

Sujeto pasivo

(L N° 17235 art.7 bis-1)

Se consideran sujetos pasivos a las personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica propietarios de bienes raíces.

Por el contrario, los bienes raíces (o parte de ellos) de los contribuyentes del art.14-D, destinados al negocio o giro de la empresa, así como los bienes raíces que forman parte del activo de los fondos de pensiones.

Base imponible

(L N° 17235 art.7 bis-2)

La base imponible total está constituida por la suma de los avalúos fiscales de cada uno de los bienes raíces de propiedad del contribuyente a 31 de diciembre del año anterior. En caso de condominio, la base se determina de acuerdo con la participación en este.

Tipo de gravamen

(L N° 17235 art.7 bis-4)

La cuota de la sobretasa se obtiene a partir de la escala de tipos progresivos siguientes:

Base imponible (UTA)	Tipo (%)
Más de 670 hasta 1.175	0,075
Más de 1.175 hasta 1.510	0,15%
Más de 1.510	0,275%

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 17235 art.7 bis-4)

La sobretasa se devenga anualmente el 1 de enero.

La liquidación y pago de la sobretasa se realiza junto con el Impuesto Territorial, que se abona cada año en 4 cuotas en los meses de abril, junio, septiembre y noviembre.

II. Otros

A. Permiso de circulación de vehículos

B. Patente Comercial o Profesional

A. Permiso de circulación de vehículos

(D N° 2.385-96, de 20-11-1996 y sus modificaciones, art.12 a 22, que fija Texto Refundido y Sistematizado del Decreto Ley N°3.063-79 sobre rentas Municipales, art.15)

Los **vehículos a motor** están sujetos a un impuesto anual aplicado por los municipios cuya cuantía varía con el tipo de vehículo (es decir, automóviles, autobuses, camiones), y el valor del vehículo de la forma especificada por el SII (D N° 2.385 art.15).

Las tarifas aplicables se incluyen en el D N° 2.385-96 art.12 y son las siguientes:

- Automóviles (particulares, de alquiler de lujo, de turismo o de servicios especiales), station wagons, furgones, ambulancias, carrozas fúnebres - automóviles, camionetas, triciclos motorizados de carga y motocicletas se les aplica la siguiente escala progresiva y acumulativa sobre su precio corriente en plaza:

Precio ⁸ (UTM)	Tipo (%)
Hasta 60	1
Más de 60 hasta 120	2
Más de 120 hasta 250	3
Más de 250 hasta 400	4
Más de 400	4,5

El impuesto no puede ser inferior a **0,5 UTM**.

Los vehículos siguientes están gravados por las siguientes cuantías expresadas en **UTM** o fracciones de esta:

- Automóviles de alquiler, de servicio individual o colectivo, con o sin taxímetro: **1**.
- Vehículos de transporte colectivo de pasajeros, incluidos anteriormente: **1**.

⁸ El precio corriente en plaza lo determina la Administración Tributaria en la primera quincena de enero de cada año, mediante una lista de las distintas marcas y modelos de vehículos motorizados usados, clasificados de acuerdo con el año de fabricación y con indicación, en cada caso, del precio corriente en plaza vigente a esa fecha, que se publica en el Diario Oficial (u otro diario de circulación nacional), en el mes de enero. Los valores incluidos corresponden a vehículos en buen estado de conservación y uso, teniendo en cuenta su año de fabricación.

- Camiones:
 - ◆ de 1.750 a 5.000 kilogramos de capacidad de carga: **1**;
 - ◆ de más de 5.000 y hasta 10.000 kilogramos: **2**, y
 - ◆ de más de 10.000 kilogramos: **3**.
- Tractocamiones:
 - ◆ de 1.750 a 5.000 kilogramos de capacidad de arrastre de carga: **0,5**;
 - ◆ de más de 5.000 y hasta 10.000 kilogramos, **1**, y
 - ◆ de más de 10.000 kilogramos, **1,5**.

A los semirremolques se les aplica esta misma tabla de capacidad de carga y de cuantía de impuesto.

- ◆ Carros y remolques para acoplar a vehículos motorizados, hasta 1.750 kilogramos de capacidad de carga: **0,5**.
- ◆ Tractores agrícolas o industriales y máquinas automotrices (sembradoras, cosechadoras, bulldozer, palas mecánicas, palas cargadoras, aplanadoras, grúas, motoniveladoras, retroexcavadoras, traíllas y otras similares; **0,5**.
- ◆ Motonetas, bicimotos, triciclos motorizados de carga cuya velocidad máxima no supere los 30 kilómetros por hora y bicicletas con motor: **0,2**.

Se aplica una exención a:

- La actividad de transporte terrestre de pasajeros y carga por carretera, excepto las empresas con una renta líquida imponible superior a las **10 UTA** correspondientes al mes de diciembre del año anterior al pago de la patente.

B. Patente Comercial o Profesional

(Decreto N° 2.385-96, de 20-11-1996 y sus modificaciones, art.23 a 34, que fija Texto Refundido y Sistematizado del DL N°3.063-79 sobre Rentas Municipales)

El ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquier otra actividad lucrativa secundaria o terciaria, sea cual fuere su naturaleza o denominación, está sujeta a una contribución de patente municipal, con arreglo a las disposiciones de la presente ley (D N° 2.385 art.23).

La denominada Patente Municipal es una **tasa de licencia empresarial**, aplicada mediante un porcentaje al capital que debe ser abonada anualmente a los municipios. El impuesto se aplica sobre el capital inicial declarado por el contribuyente (en caso de nuevas actividades), o sobre capital registrado en el balance final a **31** de diciembre del ejercicio anterior a la fecha en la que se presenta la declaración. El capital invertido en otro tipo de negocios o empresas sujeto al pago de las tasas de licencia es deducible. La cuantía total de la cuota correspondiente a la Patente Municipal es abonada proporcionalmente por cada sucursal, oficina o establecimiento, de acuerdo con el número de empleados.

El **tipo impositivo** varía de acuerdo con el municipio y su localización, oscilando entre el **0,25%** y el **0,5%**. Su cuantía anual no puede ser inferior a **1 UTM**, ni puede exceder de **8.000 UTM**. Los contribuyentes no obligados al impuesto sobre la renta en base un balance general, están sujetos a una tasa de licencia anual equivalente a **1 UT** (D N° 2.385 art.24).

Sección 3

Contribuciones Sociales

A. Aportes Previsionales

(Ley N° 20.255-08, de Reforma Previsional, de 17-3-2009 y sus modificaciones; Decreto Ley N° 3500, Nuevo Sistema de Pensiones, de 13-11-1980 y sus modificaciones)

Las contribuciones a la Seguridad Social son **abonadas** por:

- ♦ los empleados. A partir de **1-1-2021**, son calculadas en base a la remuneración del empleado hasta una cuantía máxima de **81,6 UF**;
- ♦ los trabajadores independientes.

Los empleadores y los empleados (en algunos casos), también están **sujetos** a:

- ♦ Cobertura de **accidentes de trabajo** del **0,93%**.
- ♦ Dependiendo del grado de **riesgo de la actividad**, una contribución adicional a un tipo de hasta el **3,4%**.
- ♦ Cotización Adicional por **Trabajo Pesado** (L N° 19.404): tanto el empleador como el empleado deben realizar contribuciones por el **2%** del salario a la cuenta de capitalización individual (el porcentaje puede reducirse al **1%** en determinadas circunstancias).
- ♦ **Seguro de empleo (cesantía)**: el empleador contribuye un **2,4%** por una cuantía de la remuneración imponible mensual no superior a **122,6 UF**, en el año **2021** (el empleado contribuye el **0,6%** de esa cuantía de salario con el mismo límite, y el Estado aporta al Fondo Solidario una cuantía total de **225.792** Unidades Tributarias Mensuales (UTM) en **doce** cuotas mensuales de **18,816 UTM**.
- ♦ Primas para la financiación del **Seguro de Invalidez y Sobrevivencia (SIS)**: un determinado porcentaje sujeto a licitación pública por parte de las Administradoras de Fondos de Pensiones (AFP). La prima promedio por sexo para el periodo 2016-2018 es del **1,41%**, para los hombres y del **1,03%** para las mujeres. Las primas son abonadas por los empleadores, independientemente del número de trabajadores. El porcentaje de cotización al SIS es de **1,85%** de la remuneración del trabajador, porcentaje que estará vigente desde el **1-10-2021**.

Por otra parte, todos los empleados residentes o domiciliados deben realizar **contribuciones mensuales** al sistema seguridad social, en base a cuentas individuales.

Las contribuciones a la seguridad social obligatorias son **deducibles** a efectos del impuesto sobre la renta personal. Las aportaciones voluntarias o contribuciones al sistema seguridad social privado son también deducibles, hasta una determinada cuantía (**50 UF** - unidades de fomento- mensuales).

Empleados

Las contribuciones a la seguridad social son calculadas aplicando un determinado **porcentaje** a la remuneración mensual total del empleado. La base máxima de cálculo para **2021** es de **81,6 UF**.

Los tipos aplicables son los siguientes:

- ◆ **10%** de los salarios (contribuciones por pensión).
- ◆ Una comisión aplicada por el administrador del fondo de pensiones para servicios de gestión (varía aproximadamente desde el **0,77%** al **1,45%**).
- ◆ **7%** a efectos del seguro de salud.

Además, los empleados también están obligados a efectuar contribuciones por el seguro de empleo y de vida discapacidad citadas anteriormente.

Trabajadores autónomos

Las contribuciones a la seguridad social y de salud son obligatorias para los trabajadores independientes (autónomos). Las contribuciones son calculadas a los **tipos** ordinarios sobre el **80%** de la renta bruta por servicios personales independientes obtenidos en el ejercicio anterior al año de presentación de la declaración tributaria. La base de cómputo no puede ser inferior a **4** salarios mínimos mensuales durante el año, aproximadamente **900 UF**. En **2021**, la retención aplicable sobre los ingresos brutos es del **11,5%**, cuantía que irá aumentando anualmente hasta alcanzar un valor del **17%** en **2028**, en base a la Ley N° 21.133-19, que establece la incorporación de los trabajadores autónomos que emiten boletas de honorarios, a los regímenes de protección social, a partir de **2019**.

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



Colombia

Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central

**Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos
Subnacionales**

Sección 3. Contribuciones Sociales

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	319
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	319
A. Impuesto sobre la Renta y Complementario de Ganancias Ocasionales: Personas Jurídicas.....	319
B. Impuesto sobre la Renta y Complementario de Ganancias Ocasionales: Personas Físicas.....	339
II. Impuestos sobre la Propiedad	353
A. Impuesto a la Riqueza. Años 2020 y 2021	353
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	355
A. Impuesto sobre las Ventas	355
B. Impuesto Nacional al Consumo.....	372
C. Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas	375
D. Impuesto Nacional al Consumo de Cannabis.....	376
IV. Impuestos Selectivos.....	378
A. Impuesto Nacional a la Gasolina y al Aceite Combustible para Motores.....	378
B. Impuesto Nacional al Carbono	380
C. Contribución Parafiscal al Combustible	382
V. Impuestos sobre Transacciones Financieras	384
A. Gravamen a los Movimientos Financieros	384
VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior.....	386
A. Derechos de Aduana	386
VII. Regímenes Simplificados.....	388
A. Impuesto Unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (SIMPLE).....	388
VIII. Otros.....	394
A. Impuesto de Timbre sobre la Salida al Exterior.....	394
B. Impuesto al Turismo sobre Establecimientos Hoteleros o de Hospedaje.....	394

C. Impuesto con Destino al Turismo como Inversión Social.....	395
D. Impuesto de Timbre Nacional	395
E. Aporte Especial para la Administración de Justicia	397

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Sub-nacionales.....	398
I. Impuestos sobre la Propiedad	398
A. Impuesto sobre Vehículos Automotores	398
B. Impuesto de Registro y Anotación	400
C. Impuesto Predial Unificado e Impuesto sobre Alumbrado Público	402
II. Impuestos sobre el Consumo.....	406
A. Impuesto sobre la Industria y Comercio	406
III. Impuestos Selectivos	409
A. Impuesto al Consumo de Licores, Vinos, Aperitivos y Similares, Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado e Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones y Refajos	409
B. Sobretasa a la Gasolina Motor y al ACPM	413
C. Impuesto sobre Concursos de Apuesta sobre Eventos Hípicos, Deportivos y Similares	415
IV. Otros.....	415
A. Impuesto de Loterías Foráneas y sobre Premios de Lotería	415

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales	416
A. Contribuciones al Sistema de Seguridad Social Integral	416

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados
- VIII. Otros tributos

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuesto sobre la Renta y Complementario de Ganancias Ocasionales: Personas Jurídicas
- B. Impuesto sobre la Renta y Complementario de Ganancias Ocasionales: Personas Físicas

A. Impuesto sobre la Renta y Complementario de Ganancias Ocasionales: Personas Jurídicas

(D N° 624-89, Estatuto Tributario -ET-)

El Impuesto sobre la Renta de Sociedades se aplica a las entidades jurídicas **residentes y no residentes** que derivan rentas de fuente colombiana. El Impuesto sobre la Renta tiene carácter nacional y grava los beneficios derivados de las operaciones ordinarias de la empresa, mientras que el Impuesto sobre **Ganancias Ocasionales** se considera complementario al Impuesto sobre la Renta, gravando aquellas ganancias de la empresa no incluidas en las operaciones ordinarias.

Para poder representar los valores tributarios de una forma unitaria y facilitar la cumplimentación de las obligaciones tributarias, a partir del **2006** se introduce la denominada **Unidad de Valor Tributario** (en adelante, **UVT**), que se ajusta anualmente en base al dato de inflación (de octubre a octubre) emitido por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística de Colombia (en adelante, **DANE**). De esta manera, todos los valores tributarios incluidos en las normas colombianas se indican en **UVT** y sus valores son los siguientes:

En el año **2021**, la **UVT** equivale a **\$36.308** (DIAN Resol 000111/2020).

Sujeto pasivo

Las sociedades **residentes** en Colombia son gravadas por sus rentas y ganancias ocasionales (ganancias de capital) de fuente colombiana y por las de fuente **extranjera**. Por el contrario, las sociedades y entidades extranjeras solo tributan sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente colombiana (ET art.12).

A efectos tributarios, se consideran **nacionales** (residentes), las sociedades y entidades que disponen de una sede de administración efectiva en territorio colombiano durante el periodo gravable.

También se consideran nacionales las sociedades y entidades que tienen su domicilio principal en Colombia, así como las constituidas en Colombia (ET art.12-1).

No se considera que disponen de una **sede** de administración efectiva en Colombia (ET art.12-1 párr.5º y 6º):

- las sociedades o entidades extranjeras emisoras de bonos o acciones de cualquier tipo en la Bolsa de Valores de Colombia y/o en una bolsa de reconocida idoneidad internacional;
- las sociedades o entidades extranjeras con ingresos iguales o superiores al **80%** de sus ingresos totales en la jurisdicción donde se hayan constituido.

El ET establece que se encuentran **sujetas** al Impuesto sobre la Renta las entidades siguientes:

- Las sociedades de **responsabilidad limitada** (ET art.13).
- Otras entidades **asimiladas** -sociedades colectivas, en comandita simple, las sociedades ordinarias de minas, las sociedades irregulares o, de hecho, las comunidades organizadas, las corporaciones y asociaciones con fines de lucro y las fundaciones de interés privado- (ET art.13).
- Las sociedades **anónimas**, las sociedades en comandita por acciones y las sociedades irregulares o de hecho (ET art.14), así como las empresas (comerciales e industriales) del Estado y las sociedades de economía mixta (ET art.16).
- Los **fondos públicos** (con o sin personalidad jurídica), y la Empresa Nacional de Telecomunicaciones -TELECOM- (ET art.17).
- Los fondos **Fogafin** y **Fogacoop** (ET art.19-3).

Salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno, también son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, las **sociedades extranjeras**, por sus rentas y ganancias ocasionales de fuente interna obtenidas directamente o a través de sucursales o establecimientos permanentes ubicados en Colombia (ET art.20).

Asimismo, son contribuyentes del impuesto las **asociaciones, fundaciones y corporaciones sin ánimo de lucro** (ET art.19). Estas entidades pueden solicitar a la administración tributaria su inclusión en el **Régimen Tributario Especial** cuando cumplen una serie de requisitos.

Por el contrario, no se consideran **contribuyentes** del impuesto a los denominados contratos de colaboración empresarial (consorcios, uniones temporales, «joint ventures» y cuentas en participación), cuyos integrantes deben efectuar declaraciones individuales, en base a su participación en el citado contrato -transparencia fiscal- (ET art.18).

Por otra parte, se establece una **distinción** entre aquellas personas que **no** son **sujetos** pasivos del impuesto y **no están obligados a declarar**, entre las que se incluyen a la Nación, las entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las áreas metropolitanas, la Cruz Roja Colombiana y su sistema federado, las Superintendencias y las Unidades Administrativas Especiales, las sociedades de mejoras públicas, las asociaciones de padres de familia; las juntas de acción comunal; las juntas de defensa civil; las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en

propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales; las asociaciones de exalumnos; las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por este y las asociaciones de adultos mayores autorizados por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ET art.22).

Se califican como **no contribuyentes declarantes del impuesto** a los sindicatos, las asociaciones gremiales, los fondos de empleados, los fondos mutuos de inversión, las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior o por la ley, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral; las asociaciones y federaciones de Departamentos y de Municipios, las sociedades o entidades de alcohólicos anónimos, los establecimientos públicos, aunque estas entidades se encuentran obligadas a presentar la declaración de ingresos y patrimonio (ET art.23).

Tampoco son contribuyentes del impuesto:

- Los fondos de capital privado y los fondos de inversión colectiva administrados por las entidades fiduciarias (ET art.23-1).
- Los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y los fondos de cesantías (ET art.23-2).

Por último, desde 2017, los **fondos de pensiones y cesantías**, administrados por sociedades no residentes supervisadas en el extranjero con las que la Superintendencia Financiera de Colombia haya suscrito convenios de intercambio de información y protocolos de supervisión, tampoco están obligados a presentar declaración del Impuesto sobre la Renta y complementarios y, tampoco están obligados a efectuar retenciones en relación con sus inversiones de cartera en Colombia (ET art.23-2 parágrafo).

Base imponible

Las sociedades **residentes** en Colombia son gravadas por sus rentas y ganancias ocasionales de fuente interna y por las de fuente extranjera (renta mundial). Por el contrario, las sociedades **extranjeras** solo tributan por sus rentas y ganancias ocasionales de fuente colombiana (ET art.12).

Con carácter general, se consideran **ingresos de fuente interna**, los procedentes de la explotación de bienes (materiales e inmateriales) y de la prestación de servicios (permanentes o transitorios) en Colombia. Asimismo, constituyen ingresos de fuente interna, los derivados de la enajenación de los bienes anteriores localizados en Colombia en el momento de su enajenación (ET art.24).

Por tanto, se consideran ingresos de fuente interna, entre otros los siguientes:

- Las rentas y ganancias de capital procedentes de **bienes muebles e inmuebles** ubicados en Colombia.
- Los **intereses** de los créditos poseídos o vinculados a Colombia.
- Las **regalías** derivadas de la explotación de propiedad industrial, del «*know how*», o de las prestaciones de servicios de asistencia técnica efectuadas dentro y fuera de Colombia, así como las derivadas de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país.
- La prestación de **servicios técnicos** efectuados dentro y fuera de Colombia.
- Los **dividendos o participaciones** de sociedades colombianas residentes.
- Los **dividendos o participaciones** de residentes colombianos, provenientes de sociedades **no residentes** con inversiones en Colombia.
- Las utilidades provenientes de la **explotación de fincas**, minas, depósitos naturales y bosques, ubicados en Colombia.
- Las utilidades resultantes de la fabricación o **transformación industrial** de mercancías o materias primas dentro de Colombia, independientemente de su lugar de venta.

- Las rentas derivadas del ejercicio de **actividades comerciales** en Colombia.
- Para el contratista, el valor de los denominados **contratos «llave en mano»** y demás contratos de realización de obras.
- Las **primas de reaseguros** cedidas por entidades aseguradoras colombianas a entidades extranjeras.

Por el contrario, **no se consideran de fuente interna** los siguientes ingresos (ET art.25):

- Los **créditos** siguientes, obtenidos del exterior:
 - ◆ Los créditos a corto plazo (plazo máximo de **6 meses**) obtenidos en el **exterior**, originados en la **importación** de mercancías y en **sobregiros o descubiertos bancarios**, así como los destinados a la financiación de exportaciones.
 - ◆ Los créditos obtenidos en el **exterior** por entidades financieras colombianas sujetas a supervisión, destinados al desarrollo de su propio objeto social.
 - ◆ Los créditos para operaciones de **comercio exterior** e importación de servicios realizados por mediación de Bancoldex, Finagro y Findeter.
- Los ingresos derivados de **servicios técnicos** de reparación y mantenimiento de equipos y del adiestramiento de personal a entidades del sector público, prestados en el **exterior**.
- Los ingresos por la venta de mercancías extranjeras, introducidas por personas no residentes en Colombia en **Centros Logísticos**, ubicados en aeropuertos, puertos marítimos y los fluviales en los departamentos de Guanía, Vaupés, Putumayo y Amazonas, habilitados por la DIAN.
- Los ingresos de fuente extranjera derivados del **transporte aéreo o marítimo internacional** por sociedades residentes en Colombia.
- Los **dividendos** distribuidos por sociedades pertenecientes al régimen **CHC**¹ a personas no residentes, provenientes de rentas atribuibles a actividades realizadas por entidades no residentes.
- La **prima** en la colocación de acciones distribuida por sociedades pertenecientes al régimen **CHC** a personas no residentes, provenientes de rentas atribuibles a actividades realizadas por entidades no residentes.
- Las **rentas** derivadas de la venta o transmisión de las acciones de una **CHC** por parte de personas no residentes, respecto de la proporción de la venta correspondiente al valor creado por entidades no residentes.

Como norma general, las sociedades deben mantener registros contables y liquidar sus impuestos en base al **método de devengo**. No obstante, determinados contribuyentes (personas físicas) pueden optar por mantener sus registros contables y liquidar sus impuestos en base al método de devengo o de **caja**, a no ser que la utilización del método de devengo resulte obligatoria por el Código de Comercio.

En general, los contribuyentes societarios están obligados a estimar su **cuota** por el Impuesto sobre la Renta mediante la aplicación del tipo impositivo sobre la cuantía mayor correspondiente a:

- la renta líquida gravable; o,
- la renta presunta.

¹ Con efectos a **partir del 1-1-2020**, se introduce el denominado «Régimen de Compañías Holding Colombianas» (**CHC**), formado por sociedades colombianas cuyo objeto principal es la tenencia de valores, la inversión o holding de acciones o participaciones en sociedades colombianas y/o del exterior, y/o la administración de esas inversiones, siempre que se cumplan las demás exigencias previstas en la norma (ET art.894).

La **base de la renta** presunta está constituida, en **2020**, por el **0,5%** del patrimonio líquido del contribuyente al final del ejercicio anterior y al **0%** a partir de **2021** (ET art.188). La cuantía de la renta presunta que excede de la renta neta calculada en base a las normas ordinarias, una vez efectuados los ajustes fiscales, puede ser deducida de su renta bruta ordinaria durante los **5** años siguientes.

La renta se define de manera amplia e incluye todos aquellos ingresos ordinarios y extraordinarios derivados en el ejercicio fiscal que producen un incremento neto en el patrimonio neto del contribuyente.

La determinación de la base imponible del impuesto (renta gravable neta) parte de la estimación de los **ingresos netos** de la empresa, los cuales se obtienen restando las devoluciones, rebajas y descuentos concedidos por el sujeto pasivo de la cuantía de **ingresos ordinarios y extraordinarios** realizados en el ejercicio (ET art.26).

Para obtener la **renta bruta**, el contribuyente debe deducir de los ingresos netos los costes imputables a esos ingresos netos.

Por último, de la renta bruta se procede a restar las deducciones realizadas, con lo que se obtiene la **renta líquida**.

Salvo excepciones legales, la **renta líquida** es la renta gravable (base imponible) y a ella se aplican los tipos de gravamen señalado más adelante (ET art.26).

Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable (ET art.28).

Rentas exentas

La normativa del impuesto establece una **diferencia** entre los ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional y las rentas exentas. Los siguientes ingresos **no constituyen renta ni ganancia ocasional**:

- La prima de **colocación** de acciones y cuotas sociales (ET art.36).
- Las utilidades derivadas de la **enajenación** de acciones en una bolsa de valores colombiana, por parte de un mismo beneficiario real, siempre que esa venta no supere el **10%** de las acciones en circulación de la sociedad, durante un mismo período gravable (ET art.36-1).
- Las utilidades provenientes de la **negociación de derivados**, cuyo subyacente consiste en acciones inscritas en una bolsa de valores colombiana, índices o participaciones en fondos o carteras colectivas que reflejen el comportamiento de esas acciones.
- La **distribución de utilidades y reservas** en acciones o cuotas de capital no susceptibles de gravamen (ET art.36-2).
- La **distribución de utilidades en acciones** a socios o accionistas o su traslado a la cuenta de capital, por la capitalización de la cuenta de revalorización de patrimonio. En el caso de sociedades cotizadas, tampoco constituye renta ni ganancia ocasional la distribución (en acciones o la capitalización) de las utilidades que excedan de la parte que no constituye renta ni ganancia ocasional de acuerdo con -ET art.48 y 49- (ET art.36-3).
- el **100%** del componente inflacionario de los rendimientos financieros percibidos por las sociedades (ET art.40).
- Las **recompensas** percibidas **por suministro de datos** a la seguridad del Estado (ET art.42).
- Las **indemnizaciones por seguro de daños**, en la parte correspondiente al daño emergente (ET art.45).
- Los subsidios públicos no reembolsables para financiar **programas educativos** (ET art.46).
- Las indemnizaciones por destrucción/renovación de **cultivos** y por control de plagas (ET art.46-1).

- Los **dividendos y participaciones** percibidos por las sociedades nacionales, siempre que esos dividendos y esas participaciones correspondan a utilidades declaradas en sede de la sociedad distribuidora (ET art.48).
- La parte de las utilidades generadas por las sociedades como consecuencia de **ajustes por inflación** distribuida en acciones (ET art.50).
- La **distribución de utilidades por liquidación** a los socios, hasta la cuantía del capital aportado, más la parte alícuota correspondiente a utilidades no distribuidas en periodos previos (ET art.51).
- Las subvenciones públicas destinadas a financiar el **transporte público** masivo de pasajeros en cabeza de la entidad beneficiaria (ET art.53).
- Los recursos obtenidos por el sujeto pasivo para el desarrollo de **proyectos científicos**, tecnológicos y de innovación (ET art.57-2).

Por lo que respecta a las **rentas exentas**, se establece que, **a partir del 2019**, sólo se consideran exentas las siguientes rentas (ET art.235-2):

- Las rentas derivadas por sociedades residentes provenientes del desarrollo de industrias de valor agregado tecnológico y actividades creativas (**incentivo tributario para empresas de economía naranja**), por un plazo de 7 años, siempre que (ET art.235-2-1):
 - ◆ se trate de sociedades con domicilio principal en Colombia, dedicadas exclusivamente al desarrollo de industrias de valor agregado y actividades creativas;
 - ◆ se constituyan o inicien su actividad antes de **31-12-2021**;
 - ◆ creen al menos **3** empleos;
 - ◆ presenten su proyecto de inversión justificando su viabilidad financiera, conveniencias económicas y calificación como economía naranja;
 - ◆ realicen una inversión mínima de al menos **4.400 UVT**, en un plazo de **3** años gravables.

La exención está abierta a **usuarios de zona franca**.

En la siguiente tabla se muestran las **actividades** que pueden disfrutar de esta exención:

Código CIU	Descripción de la actividad
3210	Fabricación de joyas, bisutería y artículos conexos
5811	Edición de libros.
5820	Edición de programas de informática (software)
5911	Actividades de producción de películas cinematográficas, videos, programas, anuncios y comerciales de televisión
5912	Actividades de posproducción de películas cinematográficas, videos, programas, anuncios y comerciales de televisión
5913	Actividades de distribución de películas cinematográficas, videos, programas, anuncios y comerciales de televisión
5914	Actividades de exhibición de películas cinematográficas y videos
5920	Actividades de grabación de sonido y edición de música
6010	Actividades de programación y transmisión en el servicio de radiodifusión sonora
6020	Actividades de programación y transmisión de televisión
6201	Actividades de desarrollo de sistemas informáticos (planificación, análisis, diseño, programación, pruebas)
6202	Actividades de consultoría informática y actividades de administración de instalaciones informáticas
7110	Actividades de arquitectura e ingeniería y otras actividades conexas de consultoría técnica
7220	Investigaciones y desarrollo experimental en el campo de las ciencias sociales y las humanidades

Código CIU	Descripción de la actividad
7410	Actividades especializadas de diseño
7420	Actividades de fotografía
9001	Creación literaria
9002	Creación musical
9003	Creación teatral
9004	Creación audiovisual
9005	Artes plásticas y visuales
9006	Actividades teatrales
9007	Actividades de espectáculos musicales en vivo
9008	Otras actividades de espectáculos en vivo
9101	Actividades de bibliotecas y archivos
9102	Actividades y funcionamiento de museos, conservación de edificios y sitios históricos
	Actividades referentes al turismo cultural.
	Actividades relacionadas con Deporte. recreación y aprovechamiento del tiempo libre.

La exención sólo se aplica a contribuyentes inscritos en el RUT con **ingresos brutos anuales** inferiores a **80.000 UVT**. Lo anterior no se aplica a las sociedades cuyo objeto social principal sean las actividades incluidas en el Código CIU 5911 (ET art.235-2-1 párrafo 1°).

En todo caso, los contribuyentes afectados por la exención deben efectuar los correspondientes **aportes parafiscales** y **cotizaciones** sociales obligados (ET art.235-2-1 párrafo 2°).

- Las rentas derivadas por sociedades residentes, provenientes de **inversiones** que incrementen la productividad en el **sector agropecuario**, por un plazo de **10 años (incentivo tributario para el desarrollo del campo colombiano)**, siempre que (ET art.235-2-2):
 - se trate de sociedades cuyo objeto social corresponda a actividades que incrementan la productividad del sector agropecuario: CIUU, Sección A, divisiones 01, 02, y 03; Sección C, divisiones 10 y 11;
 - sean constituidas a partir de **2019** e inicien su actividad antes de **31-12-2022**;
 - acrediten la contratación directa de un número mínimo de empleados permanentes en la actividad, en relación directa con los ingresos brutos y de una inversión mínima en un periodo de **6 años** en propiedad, planta y equipo, dentro de los parámetros de la tabla siguiente:

Grupo	Inversión mínima en los 6 primeros años (UVT)	Ingresos en el periodo gravable (UVT)		Mínimo de empleos directos
	Desde	Desde	hasta	
1	1.500	0	40.000	1 a 10
2	25.000	40.001	80.000	11 a 24
3	50.000	80.001	170.000	25 a 50
4	80.000	170.001	290.000	Más de 51

- ◆ presenten su proyecto de inversión ante el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, justificando su viabilidad financiera, conveniencias económicas, antes de **31-12-22**. El Ministerio debe confirmar que dichas inversiones incrementan la productividad del sector agropecuario;
- ◆ cumplan un mínimo de inversión de **1.500 UVT**, en un plazo máximo de **6 años**;
- ◆ la exención se aplica incluso a entidades de la economía solidaria del sector agropecuario, asociaciones de campesinos, o grupos individuales de estos.
- La **venta de energía eléctrica** generada en base a energía eólica, biomasa o residuos agrícolas, solar, geotérmica o de los mares, realizada por empresas generadoras, por un plazo de **15 años**, a partir del año **2017**, siempre que se cumplan los siguientes requisitos (ET art.235-2-3):
 - ◆ tramitar, obtener y vender certificados de emisión de bióxido de carbono de acuerdo con la reglamentación del Gobierno nacional;
 - ◆ al menos el **50%** de los recursos obtenidos por la venta de esos certificados sean invertidos en obras de beneficio social en la región donde opera el generador.
- Determinadas rentas vinculadas a las **viviendas de interés social** y las de interés prioritario (ET art.235-2-4).
- Los aprovechamientos de nuevas **plantaciones forestales** (ET art.235-2-5).
- Las prestaciones de servicios de **transporte fluvial** con embarcaciones y planchones de bajo calado, por un término de **15 años** (ET art.235-2-6).
- Las **rentas** de que tratan el D N° 841-98 art.4° y la L N° 100-93 art.135 (ET art.235-2-7).
- El incentivo tributario a las **creaciones literarias** de la economía naranja, contenidas en la L N° 98-93 art.28 (ET art.235-2-8).
- Los rendimientos generados por las reservas de estabilización constituidas por las entidades administradoras de fondos de pensiones y cesantías (ET art.235-2-9).

A **partir del 1-1-2020**, los contribuyentes (personas físicas o jurídicas, residentes y no residentes) que realicen nuevas inversiones (en planta y equipo) en Colombia de una cuantía igual o superior a **30.000.000 UVT**, en un plazo de **5 años** y generen, al menos, **400** nuevos empleos directos (o **250**, en caso de mega inversiones de alto componente tecnológico, tecnologías emergentes y de comercio electrónico), pueden solicitar su inclusión en el **Régimen de Mega-Inversiones**, que lleva aparejado el disfrute, durante un periodo de **20 años**, de los **beneficios fiscales** siguientes (ET art.235-3):

- un tipo de gravamen del **27%**, por el impuesto sobre la renta;
- una depreciación acelerada de sus activos fijos en un periodo mínimo de **2 años**;
- la no sujeción al régimen de renta presuntiva;
- la no sujeción al impuesto a los dividendos por las distribuciones efectuadas, ni al Impuesto al Patrimonio o a aquellos que se creen posteriormente.

Las inversiones pueden ser realizadas en **zonas francas**.

Las inversiones tienen que ser realizadas con **anterioridad a 1-1-2024** (ET art.235-3 párrafo 1°).

Este régimen **no se aplica** a proyectos relacionados con la evaluación, exploración y explotación de recursos naturales no renovables -minas, petróleo- (ET art.235-3 párrafo 2°).

Asimismo, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que realicen nuevas inversiones en el **sector aeronáutico nacional** por un valor igual o superior a **2.000.000 de UVT** en las demás condiciones establecidas en el presente artículo, le son aplicables los beneficios citados anteriormente. Las inversiones deben iniciarse antes del **31 de diciembre de 2021** (ET art.235-3 párrafo 4°).

Asimismo, se establecen contratos de estabilidad tributaria sobre los nuevos proyectos de Mega-Inversiones, mediante los cuales el Estado garantiza que los beneficios tributarios concedidos serán de aplicación durante la totalidad del plazo de duración del contrato (ET art.235-4).

Deducciones

En la determinación de la renta líquida, los contribuyentes no pueden aplicar deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta y de ganancia ocasional, ni a las rentas exentas (ET art.177-1).

A continuación, se analizan los gastos deducibles y no deducibles.

Gastos deducibles

Con carácter general, son deducibles aquellos gastos realizados en el período gravable, siempre que estén relacionados con actividades productoras de renta y que sean **necesarios y proporcionados** con la actividad de la empresa (ET art.107).

La necesidad y proporcionalidad de los gastos debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta la costumbre imperante en cada actividad.

El contribuyente puede aplicar las siguientes **deducciones**, siempre que estén debidamente documentadas y formen parte de la actividad ordinaria de la empresa, con las siguientes **limitaciones** (ET art.107-1-1):

- Los pagos por **atenciones a clientes**, proveedores y empleados, con un límite del **1%** de los ingresos netos efectivamente realizados (ET art.107-1).
- Los pagos de **salarios y prestaciones** a los trabajadores, siempre que se acredite el pago de todo tipo de contribuciones y aportes y se haya efectuado la correspondiente retención (ET art.107-1-2 y 108).
- Los pagos destinados a programas de becas de estudio y de créditos condonables para la **educación** de los empleados y de miembros del núcleo familiar del trabajador (ET art.107-2-a).
- Los pagos por inversiones en programas o centros de **educación infantil** para niños menores de 7 años, establecidos por las empresas para los hijos de sus empleados (ET art.107-2-b).
- Los aportes de las empresas a **instituciones educativas** (en todas sus facetas) reconocidas, que beneficien a las comunidades y zonas de influencia en las que se realiza la actividad de la empresa (ET art.107-2-c).

Los pagos anteriores (ET art.107-2) no se consideran pagos indirectos efectuados al trabajador.

- Los pagos en **acciones** o cuotas de participación social. En cualquier caso, la deducción requiere del pago de los aportes de seguridad social y su retención en la fuente por pagos laborales (ET art.108-4).
- el **120%** de los salarios anuales abonados a empleados menores de **28** años, siempre que se trate de su primer empleo, con un límite de **115 UVT** mensuales (ET art.108-5)
- Las **cesantías** efectivamente abonadas (ET art.109), así como las consolidadas en el período gravable, reconocidas en favor de los trabajadores (ET art.110).
- Los pagos efectivamente realizados y las cuotas u aportes abonados a las compañías de seguros para el pago de las **pensiones** de jubilación e invalidez, tanto en relación con las personas ya causadas como las que se están causando y puedan causarse en el futuro (ET art.111).
- Las provisiones para el pago de **pensiones futuras** de jubilación o invalidez no amparadas por seguros derivados por sociedades supervisadas (ET art.112)².

² Ver Reservas y provisiones, más adelante.

- Los **aportes** realizados al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), por concepto de subsidio familiar y al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), por los trabajadores con salarios superiores a **10** salarios mínimos legales mensuales vigentes (ET art.114).
- La totalidad de los **Impuestos, tasas y contribuciones**, efectivamente abonados en el período (con la excepción del Impuesto al Patrimonio y el Impuesto de Normalización), siempre que tengan relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente. También es deducible el **50%** del Gravamen a los Movimientos Financieros abonado durante el periodo gravable, independientemente de la existencia o no de relación de causalidad. El contribuyente puede deducir de la cuota del impuesto el **50%** del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros efectivamente abonado en el ejercicio. Este porcentaje de deducción se incrementa, a partir del ejercicio **2022**, al 100% (ET art.115).
- Los pagos por prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos, siempre que hayan sido abonados con anterioridad a la presentación de la declaración inicial del Impuesto sobre la Renta (ET art.115-1).
- Los intereses devengados a favor de terceros, en la parte que no exceda de la tasa más alta autorizada a cobrar a las entidades bancarias, durante el período gravable. El exceso no puede tratarse como coste, ni capitalizado (ET art.117). No obstante, los contribuyentes sólo pueden deducir los intereses de deudas contraídas (directa o indirectamente) con personas vinculadas nacionales o extranjeras, cuya cuantía total promedio durante el período gravable no exceda del resultado de multiplicar por **2** el patrimonio líquido del contribuyente a **31** de diciembre del período inmediatamente anterior (**normas de subcapitalización**). Esta limitación no se aplica a los contribuyentes del impuesto sujetos a supervisión financiera, ni a aquellas empresas de factoring, cuyas actividades con empresas vinculadas sean inferiores al **50%** (ET art.118-1). Las normas de subcapitalización tampoco se aplican a la financiación de proyectos de infraestructura de transporte y de servicios públicos, realizados por sociedades o entidades de propósito especial (ET art.118-1).
- Los gastos efectuados en el exterior relacionados con **rentas de fuente interna**, siempre que se haya efectuado la retención correspondiente cuando el pago constituye renta gravable en Colombia para su beneficiario (ET art.121). La deducción por esos gastos no puede exceder del **15%** de la renta líquida del contribuyente, computada antes de deducir esos gastos, excepto en algunos casos (ET art.122).
- Las filiales o sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades no residentes, pueden deducir las cantidades abonadas (directa o indirectamente) a sus matrices u oficinas del exterior, por concepto de **gastos de administración o dirección** y por concepto de regalías y explotación o adquisición de cualquier clase de intangibles, siempre que se hayan practicado las retenciones correspondientes (ET art.124).
- Las **donaciones** a la Red Nacional de **Bibliotecas** Públicas y a la Biblioteca Nacional de Colombia (**100%**) (ET art.125).
- Las contribuciones a **fondos mutuos de inversión** (ET art.126).
- Las contribuciones a **fondos de pensiones** de jubilación, invalidez y cesantías (ET art.126-1). Esas contribuciones son deducibles en el período en el que se realicen y están limitadas a **3.800 UVT** por empleado (ET art.126-1).
- Las donaciones para el apadrinamiento de **parques naturales** y conservación de bosques, hasta una cuantía equivalente el **30%** de las donaciones efectuadas durante el período gravable (ET art.126-5).
- Los **arrendamientos**, con diferente tratamiento en función de si se trata de un arrendamiento financiero u operativo (ET art.127-1).
 - ◆ En caso de arrendamiento financiero, el contribuyente solo puede deducir la parte del canon de arrendamiento correspondiente al gasto o coste financiero, que equivale a la cuantía que el arrendador considera ingreso.
 - ◆ En caso de arrendamiento operativo, el contribuyente puede deducir la totalidad del canon de arrendamiento.

- Las cuantías razonables por la **depreciación** causada por el desgaste de los activos utilizados en actividades productoras de renta, equivalentes a la cuantía necesaria para amortizar la diferencia entre el coste fiscal y el valor residual de los bienes utilizados en el periodo gravable (ET art.128)³.
- Los **créditos de dudoso cobro** originados en operaciones productoras de renta y que correspondan a cartera vencida (ET art.145)⁴.
- Los **créditos** manifiestamente perdidos o sin valor, descargados durante el período gravable, procedentes de operaciones productoras de renta (ET art.146).
- **A partir del 1-1-2020**, son deducibles las siguientes donaciones e inversiones (ET art.158-1):
 - ♦ las inversiones en I+D+I realizadas en el periodo;
 - ♦ las donaciones efectuadas a programas de becas o créditos autorizados por el Ministerio de Educación para estudiantes necesitados;
 - ♦ las donaciones para financiar programas de ciencia, tecnología e innovación y las remuneraciones efectuadas a los empleados con título de doctor.
 - ♦ Nueva (Ley 2069-20 art.40): las donaciones a iNNpulsas, destinadas a la generación de nuevos programas o instrumentos, o el fortalecimiento de la oferta existente que beneficien a los emprendedores colombianos (capital semilla).

Gastos no deducibles

Los contribuyentes no pueden deducir aquellos gastos en los que **no exista causalidad** con las actividades generadoras de renta de la empresa y que no sean proporcionales (ET art.107).

De esta manera, no pueden ser deducidos los gastos siguientes:

- Los pagos por **dividendos**.
- Los pagos por concepto de operaciones gravadas con el IVA a **personas no inscritas** en el impuesto, por contratos cuyo valor individual o acumulado sea superior a **3.300 UVT** en el periodo, o a personas físicas del régimen simplificado que no conserven copia del documento de inscripción en ese régimen. Estas mismas limitaciones se aplican a las operaciones gravadas con el Impuesto Nacional al Consumo (ET art.177-2).
- Los gastos respaldados en **facturas** o documentos equivalentes que no cumplan los requisitos legales.
- Los gastos a los que **no** se les haya practicado **retención** en la fuente cuando se cumplan las condiciones para practicarla.
- los intereses y demás gastos financieros por deudas de las agencias, sucursales, filiales colombianas con sus matrices, agencias, sucursales etc., domiciliadas en el exterior, con excepción de (ET art. 124-1):
 - ♦ Los generados por deudas de las entidades financieras supervisadas;
 - ♦ Los generados por deudas a corto plazo por la adquisición de materias primas y mercancías a las empresas anteriores domiciliadas en el exterior que actúan como proveedores;
 - ♦ Los intereses y gastos financieros atribuidos a un establecimiento permanente en Colombia que haya sido retenidos.
- Los pagos a personas localizadas en **jurisdicciones no cooperantes** o de baja o nula tributación, sobre los que no haya sido efectuada la retención correspondiente (ET art.124-2).
- Los intereses abonados a personas o **entidades no supervisadas**, en la parte que exceda la tasa de interés más alta autorizada (ET art.117).
- Los intereses (corrientes o de mora) abonados por impuestos, tasas, contribuciones fiscales o parafiscales por **no tener relación de causalidad** con la renta (ET art.11 inc.2).

3 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

4 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

- Las **multas, intereses y sanciones** abonadas a entidades oficiales.
- Los **salarios y prestaciones** a los trabajadores sobre los que no hayan sido efectuadas las contribuciones y aportes correspondientes y no hayan sido sometidos a retención (ET art.108).
- Las **pérdidas** provenientes de la **enajenación de acciones** o cuotas de interés social (ET art.153).
- La **diferencia** entre el **valor causado** y el efectivamente **abonado** por concepto de Impuesto Predial, Industria y Comercio y de Avisos y Tableros (ET art.115).
- Las **pérdidas** derivadas de la **enajenación de activos** fijos o movibles en operaciones realizadas entre una sociedad limitada o asimilada y sus socios que sean sucesiones ilíquidas o personas naturales, el cónyuge o los parientes cercanos (ET art.152).
- El valor de los **bienes introducidos** al territorio aduanero nacional sin el pago de los tributos aduaneros correspondientes.
- La **provisión** sobre el Impuesto de Renta.
- Los gastos imputables a **ingresos no constitutivos de renta** ni ganancia ocasional ni a las rentas exentas (ET art.177-1).

Depreciación y amortización

A efectos del impuesto, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad pueden **deducir** cuantías razonables por la depreciación causada por el **desgaste de los activos** utilizados en actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota necesaria para amortizar la diferencia entre el coste fiscal y el valor residual durante la vida útil de esos activos, siempre que éstos hayan prestado servicio en el período gravable (ET art.128).

Se consideran **depreciables** los activos tangibles siguientes: inmuebles, planta y equipo, propiedades de inversión, así como aquellos activos tangibles generados en la exploración y evaluación de recursos naturales no renovables, excepto los terrenos. Por tanto, **no son depreciables** aquellos activos movibles tales como materias primas, bienes en vía de producción e inventarios y los valores mobiliarios (ET art.135).

La **base de la depreciación** está constituida por el coste fiscal de los activos depreciables, menos su valor residual a lo largo de su vida útil (ET art.131).

A efectos del impuesto:

- ♦ el coste fiscal del activo no incluye el Impuesto sobre las Ventas soportado en su adquisición, cuando haya sido previamente deducido;
- ♦ el valor residual y la vida útil son determinados de acuerdo con la técnica contable.

Los **métodos de depreciación** a utilizar son los establecidos en la técnica contable (ET art.134).

En el caso de los activos depreciables **adquiridos o mejorados en el período gravable**, la alícuota de depreciación se determina en base al tiempo de uso correspondiente. Cuando un bien se dedica **parcialmente** a fines no relacionados con actividades productoras de renta, la alícuota de depreciación se reduce en igual proporción (ET art.136).

Las **tasas** de depreciación utilizadas anualmente son las establecidas por la técnica contable, siempre que no excedan de las tasas máximas determinadas por el Gobierno.

El Gobierno debe fijar las **tasas máximas** de depreciación, las cuales oscilan entre el **2.22%** y el **33%**. En ausencia de esas normas, para calcular la depreciación, los contribuyentes deben aplicar a la base, las siguientes tasas anuales (ET art.137):

Bienes Depreciables	Tasa de Depreciación Fiscal Anual %
Construcciones y edificaciones	2,22
Acueducto, planta y redes	2,50
Vías de comunicación	2,50
Flota y equipo aéreo	3,33
Flota y equipo férreo	5,00
Flota y equipo fluvial	6,67
Armamento y equipo de vigilancia	10,00
Equipo eléctrico	10,00
Flota y equipo de transporte terrestre	10,00
Maquinaria, equipos	10,00
Muebles y enseres	10,00
Equipo médico científico	12,50
Envases, empaques y herramientas	20,00
Equipo de computación	20,00
Redes de procesamiento de datos	20,00
Equipo de comunicación	20,00

A efectos del impuesto, se considera **vida útil** al período durante el cual se espera que el activo proporcione beneficios económicos futuros al contribuyente; por lo cual, la tasa de depreciación fiscal no necesariamente coincide con la tasa de depreciación contable. A efectos fiscales, esa vida útil debe estar basada en estudios técnicos e informes, aunque también se admiten documentos probatorios elaborados por expertos en la materia (ET art.137 párrafo 2°).

En caso de que el contribuyente efectúe la depreciación de un elemento de la propiedad, planta y equipo por componentes principales, de acuerdo con la técnica contable, la deducción por depreciación, a efectos del Impuesto sobre la Renta, no puede ser superior a la depreciación autorizada por las normas fiscales, para el elemento de propiedad, planta y equipo en su totalidad (ET art.137 párrafo 3°).

La cuantía de la depreciación no admitida en el periodo gravable, por superar los límites establecidos, puede deducirse en los periodos siguientes al término de la vida útil del activo. En todo caso, la recuperación anual de la diferencia no puede exceder del límite establecido calculado sobre el coste fiscal menos el valor residual del activo (ET art.137 párrafo 4°).

La depreciación de las **inversiones en infraestructura** se efectúa por el método lineal durante un período de **10 años** (ET art.137 párrafo 5°).

La depreciación acelerada, la amortización de inversiones y la depreciación de activos intangibles presentan las siguientes **características**:

Depreciación acelerada

El contribuyente puede aumentar el tipo de depreciación de la maquinaria y equipos mencionado arriba en un **25%**, por cada turno adicional de **8 horas**, o de forma proporcional cuando se trata de turnos adicionales más cortos, siempre y cuando esto se demuestre. Este tratamiento no es aplicable a los bienes inmuebles (ET art.140).

Amortización de inversiones

Las inversiones efectuadas por las empresas pueden ser deducidas de acuerdo con las normas siguientes (ET art.142):

- **Gastos abonados por anticipado.** Se deducen periódicamente en la medida en que se reciban los servicios.
- **Gastos de establecimiento.** Se deducen por el método lineal, a partir del momento en el que las empresas generan rentas, en base a un tipo anual que no puede superar el **20%** de su coste fiscal. Los gastos no deducidos en el periodo gravable pueden ser deducidos en los periodos siguientes, sin exceder del **20%** por periodo gravable.
- **Investigación, desarrollo e innovación.** La deducción por este concepto se realiza:
 - ◆ Por **regla general**, se inicia en el momento de finalización del proyecto de investigación, desarrollo e innovación (sea o no exitoso), el cual se amortiza en iguales proporciones, por el tiempo que se espera obtener rentas. En todo caso no puede ser superior a una alícuota anual del **20%**, de su costo fiscal.
 - ◆ Los **desarrollos** de software:
 - si el activo es vendido, se trata como costo o deducción en el momento de su enajenación;
 - si el activo es para el uso interno o para explotación mediante licencia o derechos de explotación, se amortiza en base a la regla general del inciso anterior.

En consecuencia, los gastos por amortización no deducibles, por exceder el límite del **20%** en el periodo gravable, pueden ser deducidos en los periodos siguientes, sin exceder el **20%** del costo fiscal del activo por periodo gravable.

Amortización de activos intangibles

El contribuyente puede aplicar deducciones por la amortización de las inversiones efectuadas en activos intangibles para la actividad de la empresa (ET art.143).

La amortización de activos intangibles debe efectuarse de la **forma** siguiente:

- la base de amortización está constituida por el coste de los activos intangibles;
- el método de amortización del activo viene determinado de acuerdo con la técnica contable, siempre que la alícuota anual no sea superior al **20%** del coste fiscal.

Cuando el intangible es adquirido mediante contrato por un **plazo determinado**, su amortización se realiza en base al método lineal, por el tiempo de este. En todo caso, la alícuota anual no puede ser superior al **20%** del coste fiscal.

Los gastos no deducibles, por exceder el límite del **20%** en el periodo gravable, pueden ser deducidos en los periodos siguientes al término de la vida útil del activo, sin exceder el **20%** del costo fiscal del activo por periodo gravable.

Sólo pueden ser **amortizados** aquellos activos intangibles que tengan una vida útil definida; que el activo se pueda identificar y medir con fiabilidad de acuerdo con la técnica contable, y que su adquisición constituya para el residente fiscal colombiano un ingreso gravado en Colombia, o cuando la enajenación se efectúe a un tercero independiente del exterior (ET art.143 párrafo 1).

Por el contrario, **no son amortizables** los activos intangibles adquiridos entre partes vinculadas dentro del Territorio Aduanero Nacional, zonas francas y las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia (ET art.143 párrafo 2).

Amortización de inversiones en la exploración, desarrollo y construcción de minas y yacimientos de petróleo y gas

Los gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo o los costes de adquisición o exploración de minas, de yacimientos petrolíferos o de gas y otros recursos naturales no renovables se amortizan de acuerdo con las **reglas** siguientes (ET art.143-1):

- Los activos de evaluación y exploración de recursos naturales no renovables son **depreciables o amortizables**, dependiendo de si se trata de un activo tangible o intangible.
- En caso de que la mina o el yacimiento se considere **infructuoso**, los activos pueden ser amortizados en el año en que se determine y compruebe tal condición y, en todo caso, dentro de los 2 años siguientes.
- En caso de la mina o yacimiento se considere **fructuoso**, el valor a amortizar en el período gravable se determina de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$Ca_t = UP_t / R_{t-1} * SA_{t-1}$$

Donde:

CA_t: indica el coste por amortización en el año o período gravable.

UP_t: corresponde a las unidades producidas en el año o período gravable.

R_{t-1}: corresponde a las reservas probadas desarrolladas remanentes o reservas recuperables remanentes, debidamente auditadas por expertos, al final del año inmediatamente anterior. En el primer año de producción, corresponde al valor de reservas probadas y consignadas en el respectivo contrato, programas de trabajo y obras- PTO y/o el estudio técnico de reservas.

SA_{t-1}: corresponde al saldo por amortizar al final del año o período gravable inmediatamente anterior.

En caso de que las **reservas probadas** difieran de las inicialmente estimadas en el contrato, el mayor o menor valor de estas, debe incorporarse en la variable de reservas probadas remanentes en el año en que se efectúe esa actualización.

Reservas y provisiones

Como **norma general**, las cuantías aplicadas para la creación y ampliación de reservas no son deducibles. No obstante, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad pueden deducir las cantidades razonables por deterioro de cartera de dudoso o **difícil cobro**, siempre que se trate de créditos originados en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales (ET art.145).

No se reconoce el carácter de difícil cobro a los créditos contraídos entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad, o viceversa.

Las entidades sujetas a supervisión financiera pueden deducir las **provisiones por cartera de créditos** y de coeficiente de riesgo realizado durante el periodo gravable. Asimismo, son deducibles las provisiones realizadas en el ejercicio sobre los bienes recibidos en **dación** en pago y sobre contratos de **leasing** (ET art.145 párrafo 1°).

No obstante, no son deducibles los gastos por concepto de provisión de cartera que:

- excedan de los límites legales establecidos para las entidades sometidas a inspección y supervisión financiera;
- sean voluntarias, incluso cuando media una sugerencia de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Los contribuyentes que llevan contabilidad por el **sistema de causación** pueden deducir las deudas (manifiestamente incobrables o sin valor) descargadas durante el período gravable, siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe su origen en operaciones productoras de renta (ET art.146).

Ganancias de capital

Las ganancias ocasionales (ganancias de capital) derivadas por las sociedades **residentes** en Colombia son gravadas a un tipo del **10%**. Este mismo tipo de gravamen se aplica a las derivadas por las sociedades **extranjeras** (ET art.313).

La norma establece como **ingresos constitutivos de ganancia ocasional** (ganancias de capital) a (ET art.299):

- Las ganancias **procedentes de la enajenación de activos fijos** poseídos por **2** años o más (ET art.300). Su **cuantía** se determina por la diferencia entre el precio de venta y el coste fiscal del activo enajenado. De esta manera, las ganancias procedentes de la venta de activos fijos poseídos por menos de **2** años no se consideran ganancia ocasional y, por tanto, constituyen renta líquida. No se consideran activos fijos, los bienes enajenados en el giro ordinario de la empresa.
- Las originadas en la **liquidación de sociedades** (ET art.301). Este tipo de ganancias ocasionales (ganancias de capital) se determinan por el exceso de lo percibido en la disolución de la sociedad sobre el capital aportado o invertido, cuando la ganancia realizada no corresponda a rentas, reservas o utilidades comerciales distribuibles como dividendo o participación, siempre que en la fecha de liquidación la sociedad tenga **2** o más años de existencia. Su **cuantía** se determina en el momento de la liquidación de la sociedad. Las ganancias originadas en la liquidación de sociedades con **2** años o menos de existencia, son tratadas como renta ordinaria.

Las provenientes de **herencias, legados y donaciones** (ET art.302). Se consideran ganancias ocasionales las provenientes de herencias, legados, donaciones, o cualquier otro acto jurídico inter vivos a título gratuito, así como lo percibido como porción conyugal.

El **valor** de los bienes y derechos para determinar la base imponible de este tipo de ganancias ocasionales está constituido por el valor de los anteriores a **31** de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de la liquidación de la sucesión, del perfeccionamiento del acto de donación o del acto jurídico inter vivos celebrado a título gratuito. En el caso de los bienes y derechos que se relacionan a continuación, el valor se determina de acuerdo con las siguientes **reglas** (ET art.303):

- **Sumas dinerarias**, por su valor nominal.
- Oro y **metales preciosos**, por su valor comercial.
- **Vehículos** automóviles, por su valor comercial fijado anualmente por el Ministerio de Transporte.
- Acciones, aportes y demás derechos en sociedades, por el coste de adquisición o el coste incluido en la declaración del impuesto del año anterior (ET art.272).
- **Créditos**, por su valor nominal, o por un valor inferior cuando el contribuyente demuestra la insolvencia del deudor (ET art.270).
- Bienes y créditos en **moneda extranjera**, por su valor comercial, expresado en moneda colombiana, de acuerdo con el tipo de cambio vigente a 31 de diciembre del año anterior al de la liquidación de la sucesión o al de perfeccionamiento del acto de donación o del acto jurídico inter vivos celebrado a título gratuito.
- **Títulos, bonos, certificados y otros documentos negociables** que generan intereses y rendimientos financiero, por el coste de adquisición, más los descuentos o rendimientos no cobrados hasta el último día del periodo gravable (ET art.271).
- **Derechos fiduciarios**, por el **80%** del valor de la participación al final del ejercicio o en la fecha de la declaración (ET art.271-1).
- **Inmuebles**, por el coste fiscal para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y por la cuantía mayor correspondiente al coste de adquisición, coste fiscal o el valor catastral actualizado al final del ejercicio, en el caso de contribuyentes no obligados a llevar contabilidad (ET art.277).
- Derechos de **usufructo temporal**, en proporción al valor total de los bienes entregados en usufructo, a razón de un **5%** por cada año de duración del usufructo, sin exceder del **70%** del total del valor del bien. El valor del derecho de usufructo vitalicio es igual al **70%** del valor total de los bienes entregados en usufructo. El valor del derecho de nuda propiedad es la diferencia entre el valor del derecho de usufructo y el valor total de los bienes.
- Las ganancias por **loterías y apuestas** (ET art.304): que son gravadas a un **tipo del 20%** (ET art.317)
- A partir de **2019**, las **indemnizaciones por seguros de vida** están gravadas al tipo aplicable a las ganancias ocasionales (**10%**), en aquella cuantía que supere las **12.500 UVT** (ET art.303-1).

En cualquier caso, se establece que el contribuyente puede **compensar** las ganancias de capital con las pérdidas, con lo cual obtiene la ganancia o pérdida ocasional neta (ET art.311).

Pérdidas

Se analizan las siguientes pérdidas:

Pérdidas ordinarias

Los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación pueden deducir las deudas manifiestamente perdidas o sin valor en operaciones productoras de renta descargadas durante el año o período gravable (ET art.146).

Las **sociedades** pueden compensar las pérdidas fiscales con las rentas líquidas ordinarias obtenidas en los **12** períodos gravables siguientes, sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Por el contrario, los **socios** no pueden deducir ni compensar las pérdidas de las sociedades contra sus propias rentas líquidas (ET art.147).

Las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, y en costes y deducciones no relacionados con la generación de la renta gravable, en ningún caso pueden ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente, salvo las generadas en la deducción por inversión en activos fijos (ET art.158-3).

Pérdidas de capital

Los contribuyentes pueden deducir las pérdidas sufridas durante el período gravable relacionadas con los activos utilizados en la actividad productora de renta y las ocurridas por fuerza mayor (ET art.148).

En el caso de **activos sujetos a depreciación**, el valor de la pérdida se obtiene al restar las depreciaciones, amortizaciones y pérdidas parciales autorizadas de la suma del coste de adquisición y de las mejoras. La pérdida se reduce en el valor de las compensaciones por seguros y similares, cuando la indemnización es percibida dentro del mismo año o período gravable en el cual se produjo la pérdida. Las compensaciones recibidas con posterioridad están sujetas al sistema de recuperación de deducciones.

Las pérdidas de activos no deducidas en el ejercicio pueden ser deducidas en los 5 periodos siguientes. En caso de liquidación de sociedades, el saldo de pérdidas pendiente puede deducirse en su totalidad, en el año de la liquidación.

Por el contrario, **no son deducibles** las pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios.

Asimismo, no son deducibles las pérdidas derivadas:

- de la enajenación de activos de la sociedad a personas vinculadas a esta (ET art.151);
- por la enajenación de activos fijos o movibles de la sociedad a los socios, el cónyuge y parientes dentro del 4º grado de consanguinidad, 2º de afinidad o el único civil (ET art.152);
- en la enajenación de acciones o cuotas de interés social (ET art.153);
- por la enajenación de Bonos de Financiamiento Especial (ET art.155).

En el caso de los **activos intangibles**, las pérdidas originadas tienen el siguiente tratamiento (ET art.154):

- no son deducibles, si el activo se enajena por separado;
- puede ser deducido, si se enajena como parte de otro activo o en el marco de una combinación de negocios.

Tipo de gravamen

El **tipo general** del impuesto aplicable a las sociedades nacionales y asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras, con o sin residencia en Colombia, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, es del 32% para 2020, del 31% para 2021 y del 30% para 2022 (ET art.240).

Por su parte, las entidades financieras están sujetas a un recargo adicional del (ET art.240 parágrafo 7):

- 4%, para 2020 (tipo total del 36%)
- 3%, para 2021 (tipo total del 34%); y
- 3%, para 2022 (tipo total del 33%).

Esto tipos sólo son de aplicación para aquellas entidades con una renta gravable a partir de **120.000 UVT**. Este recargo (para los tres años), está sujeto a un anticipo del **100%** del valor de este, aplicado sobre la base imponible del impuesto del año anterior y abonable en dos cuotas iguales anuales.

A partir de 2017, se aplica un **tipo de gravamen específico** del 9% en los casos siguientes (ET art.240 parágrafo 1º):

- Servicios hoteleros prestados en hoteles nuevos o renovados, que construyan o remodelen en un plazo de **15 años**, por un plazo de **30 años**, respectivamente.
- Servicios de ecoturismo certificados por el Ministerio de Medio Ambiente, por un plazo de **20 años** a partir de la vigencia de la Ley.
- Las rentas obtenidas por las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta públicas, en las que la participación del Estado sea superior del **90%** que ejerzan los monopolios de suerte y azar y de licores y alcoholes (ET art.240 parágrafo 2°).
- Las rentas obtenidas sociedades editoriales constituidas en Colombia, dedicadas a la edición de libros, revistas, folletos o coleccionables seriados de carácter científico o cultural (ET art.240 parágrafo 4°).

La L N° 2068-20 art.41 establece que las rentas siguientes están gravadas a un tipo del **9%** (ET art.240 parágrafo 5°):

- Servicios prestados en **nuevos hoteles** que se construyan en municipios de hasta **200.000** habitantes, dentro de los **10 años** siguientes a la entrada en vigor de la L N° 1943-18, por un término de **20 años**.
- Servicios prestados en **hoteles remodelados o ampliados** en municipios de hasta **200.000** habitantes, dentro de los **10 años** siguientes a la entrada en vigor de la L N° 1943-18, por un término de **20 años**. La exención se aplica sobre el valor de la remodelación o ampliación.
- los servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de Igual o superior a **200.000** habitantes, dentro de los **6 años** siguientes a partir de la entrada en vigor de la presente ley, por un término de **10 años**.
- Los servicios prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen en municipios de Igual o superior a **200.000** habitantes, dentro de los **6 años** siguientes a la entrada en vigor de la presente ley, por un término de **10 años**, siempre y cuando el valor de la remodelación y/o ampliación no sea inferior al **50%** del valor de la adquisición del inmueble remodelado y/o ampliado.
- Los nuevos proyectos de parques temáticos, nuevos proyectos de parques de ecoturismo y agroturismo y nuevos muelles náuticos que se construyan en municipios de hasta **200.000** habitantes, dentro de los **10 años** siguientes a partir de la entrada en vigor de la presente ley, por un término de veinte **20 años**.
- Los nuevos proyectos de parques temáticos, nuevos proyectos de parques de ecoturismo y agroturismo y nuevos muelles náuticos que se construyan en municipios de igual o superior a **200.000** habitantes, dentro de los **6 años** siguientes a partir de la entrada en vigor de la presente ley, por un término de **10 años**.

Lo previsto en los incisos anteriores no se aplica a moteles y residencias.

- Los servicios prestados en parques temáticos, que se remodelen y/o amplíen dentro de los **6 años** siguientes a la entrada en vigor de la presente ley, por un término de **10 años**, siempre y cuando el valor de la remodelación y/o ampliación no sea inferior al **33%** de sus activos.
- Los servicios de cuidados, alimentación, enfermería, alojamiento, fisioterapia recuperación y demás servicios asistenciales prestados en centros de asistencia para turista adulto mayor, que hayan iniciado operaciones entre los años **2020 y 2026** o en estos plazos acrediten un avance de obra de por lo menos el **51%** del proyecto, e inicien operaciones a más tardar el **31 de diciembre de 2026**. La tarifa preferencial aplicará por el término de **10 años**, contados a partir del inicio de operaciones del centro.
- Los servicios de cuidados, alimentación, enfermería, alojamiento, fisioterapia, recuperación y demás servicios asistenciales prestados en centros de asistencia para turista adulto mayor⁵, que hayan iniciado operaciones antes del **1 de enero de 2020**, siempre y cuando acrediten haber realizado remodelaciones y/a ampliaciones durante los años gravables **2020 a 2026** y que el valor

5 Se entiende como adulto mayor a las personas iguales o mayores a **60 años**.

de la remodelación y/o ampliación no sea inferior al **50%** del valor de adquisición del inmueble remodelado y/o ampliado. La tarifa preferencial se aplicará por el término de **10** años, contados a partir de la finalización de la remodelación del centro de asistencia para turista adulto mayor, que no podrá ir más allá del **31** de diciembre de **2026**.

- Las utilidades en la primera enajenación de predios, inmuebles o unidades Inmobiliarias que sean nuevas construcciones, por el término de **10** años, siempre que se realice una inversión mínima entre propiedad, planta y equipo de **365.000 UVT**, se construya un mínimo de **45** unidades habitacionales y se inicien operaciones entre los años **2020** y **2026**.

Retenciones sobre pagos internos

Los pagos de rentas de fuente colombiana realizados a las empresas residentes y a las personas físicas están sujetos a retención. Los **tipos** de retención para los residentes varían desde el **1%** al **33%**, dependiendo de la actividad, de la operación realizada y del beneficiario del pago.

Retenciones sobre pagos a no residentes

Las rentas de fuente colombiana derivadas por los no residentes en Colombia están generalmente sujetas a una retención final, aplicada sobre la cuantía bruta.

Dividendos

Los dividendos abonados a **sociedades extranjeras** sin domicilio en Colombia son gravados a un tipo del **10%** (ET art.245).

En el caso de dividendos que de haberse distribuido a una **sociedad nacional** hubieran estado sujetos al impuesto, están sometidos al tipo del impuesto aplicable en periodo gravable sobre el valor abonado. En este caso, el tipo anterior del **10%** se aplica sobre la cuantía anterior una vez deducido este impuesto (ET art.245 parágrafo 1).

Por otra parte, los dividendos abonados a establecimientos permanentes de sociedades extranjeras tributan a un tipo del **10%**, cuando provengan de utilidades distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional. Cuando estos dividendos provengan de utilidades no susceptibles de ser distribuidas como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, están gravados al tipo del impuesto aplicable en el año en que sean abonados, caso en el cual el tipo anterior del **10%** se aplica una vez disminuido este impuesto (ET art.246)

En cualquier caso, el impuesto es retenido en la fuente en el momento del pago o abono en cuenta.

Intereses

Los intereses se consideran de fuente colombiana cuando el deudor es residente colombiano. Los pagos por intereses abonados a personas no residentes están sujetos a una retención del **20%**, aplicable al valor nominal del pago (ET art.408).

Los intereses sobre préstamos por un plazo superior a **1** año, obtenidos en el **exterior**, o los derivados en contratos de **leasing** celebrados con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia, están sujetos a una retención del **15%** sobre la cuantía del pago (ET art.408 inc.3).

Los pagos por contratos de leasing con empresas extranjeras sobre naves, helicópteros y aeronaves están sujetos a un tipo de retención del **1%** (ET art.408 inc.4).

Los pagos por intereses realizados a no residentes por **préstamos o créditos**, por un plazo superior a **8 años**, destinados a proyectos de infraestructura amparados por un esquema de Asociación Pública Privada (APP), están sujetos a una retención del **5%** (ET art.408 inc.5).

Los pagos efectuados a personas residentes localizados en **jurisdicciones no cooperantes** o de baja o nula tributación son gravados, en **2021**, a un tipo de retención del **31%** (ET art.408.parágrafo).

Ciertos pagos por intereses no son considerados rentas de fuente colombiana y están, por tanto, **exentos** de retención.

Regalías

Los pagos por regalías a empresas no residentes están sujetos a una retención final del **20%** sobre la cuantía del pago (ET art.408).

Otros

Los pagos por concepto de **administración o dirección**, abonados a no residentes están sujetos, en **2021**, a una retención final del **33%** (ET art.408 inc.7).

Los pagos a no residentes relacionados con servicios de **consultoría, servicios técnicos y de asistencia técnica** prestados en Colombia o desde el extranjero están sujetos, en **2021**, a una retención final del **20%** (ET art.408 inc.2).

Los pagos a no residentes que no tienen un tipo de retención específico están sujetos al tipo de retención residual del **20%**.

B

Impuesto sobre la Renta y Complementario de Ganancias Ocasionales: Personas Físicas

(D N° 624-89, Estatuto Tributario -ET-)

Los **residentes colombianos** están sujetos al impuesto sobre su renta mundial. Los no residentes están sujetos al impuesto colombiano sólo sobre su renta de fuente colombiana. Los residentes **extranjeros** tributan sobre su renta mundial, comenzando en el primer año de residencia fiscal en Colombia.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto las personas naturales y las sucesiones ilíquidas (ET art.7).

Los **cónyuges**, individualmente considerados, son sujetos pasivos en relación con sus correspondientes bienes y rentas (ET art.8).

Durante el proceso de liquidación de la sociedad conyugal, el sujeto pasivo del impuesto sigue siendo cada uno de los cónyuges, o la sucesión ilíquida, según el caso.

Las personas naturales (nacionales o extranjeras) **residentes** en Colombia y las sucesiones ilíquidas de causantes residentes en Colombia en el momento de su muerte, están sujetas al impuesto por sus rentas y ganancias ocasionales de fuente mundial (ET art.9).

Por el contrario, las personas naturales (nacionales o extranjeras) **no residentes** en Colombia y las sucesiones ilíquidas de causantes no residentes en Colombia en el momento de su muerte, sólo están sujetas al impuesto respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente colombiana.

A efectos tributarios, se consideran **residentes** en Colombia las personas naturales que cumplan cualquiera de las siguientes condiciones (ET art.10):

- **Permanezcan** (continua o discontinuamente) en Colombia por **más de 183 días** calendario, durante un periodo de **365 días** consecutivos.
- Que se trate de **funcionarios del servicio exterior colombiano**, que están exentos de tributación en el país de destino respecto de toda o parte de sus rentas y ganancias ocasionales durante el periodo gravable.
- Sean **nacionales** y que, durante el respectivo año o periodo gravable, cumplan lo siguiente:
 - ◆ su cónyuge o los hijos dependientes menores de edad tengan residencia fiscal en Colombia;
 - ◆ el **50%** o más de sus ingresos sean de fuente colombiana;
 - ◆ el **50%** o más de sus bienes sean administrados en Colombia;
 - ◆ el **50%** o más de sus activos se entiendan poseídos en el país;
 - ◆ no acrediten su condición de residentes en el exterior a requerimiento de la administración tributaria;
 - ◆ tengan residencia fiscal en una jurisdicción calificada como paraíso fiscal.

Por el contrario, **no** se consideran **residentes**, las personas físicas nacionales anteriores que cumplan alguna de las siguientes **condiciones** (ET 10 parágrafo):

- que el **50%** o más de sus ingresos anuales tengan su fuente en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio;
- que el **50%** o más de sus activos se encuentren localizados en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio.

Base imponible

Colombia aplica un **concepto amplio de renta**. La base imponible está constituida por la cuantía total de ingresos ordinarios y extraordinarios, derivados en el ejercicio fiscal, susceptibles de producir un incremento en el patrimonio neto del contribuyente, a no ser que estén específicamente exentos.

De esta manera, a partir de **2019**, la renta derivada por las personas físicas se determina, de manera independiente, a partir de las tres **cédulas** siguientes:

Cédula general. Esta cédula incluye los ingresos correspondientes a las (ET art.335):

- rentas de trabajo;
- rentas de capital: las obtenidas por concepto de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual;
- rentas no laborales: que incluyen los ingresos de las rentas no laborales no incluidos expresamente en ninguna otra cédula, con excepción de los dividendos y las ganancias ocasionales, que se rigen por sus reglas especiales.

Para determinar la **base imponible** de esta cédula -renta líquida cedular- (ET art.336):

- se suman los ingresos obtenidos por todo concepto, excepto los correspondientes a dividendos y ganancias ocasionales;
- a la suma anterior, se le restan los ingresos no constitutivos de renta imputables a cada ingreso;
- al valor resultante pueden restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta cédula, siempre que su cuantía no exceda del **40%** del resultado anterior, con un límite de **5.040 UVT**;
- en la determinación de las rentas no laborales y las rentas de capital se pueden restar los costos y los gastos permitidos que sean imputables a estas rentas específicas.

En estos mismos términos, también se pueden restar los costos y los gastos asociados a rentas de trabajo provenientes de honorarios o compensaciones por servicios personales, en desarrollo de una actividad profesional independiente.

Rentas de pensiones (ET art.337). Se consideran ingresos de esta cédula las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y riesgos laborales, así como aquellas provenientes de indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional.

La **base imponible** de la cédula (renta líquida cedular) se determina restando del total de ingresos de la cédula, los ingresos no constitutivos de renta y las rentas exentas, de acuerdo con los límites previstos en este Estatuto y especialmente las rentas exentas del ET art.206-5, es decir, las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre Riesgos Profesionales, hasta el año gravable de **1997**. A partir del **1-1-1998**, esas rentas están gravadas sólo en la parte del pago mensual que exceda de **1.000 UVT**.

Rentas de dividendos y participaciones. Son ingresos de esta cédula los percibidos por las personas físicas residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que en la fecha de fallecimiento fueran residentes, en concepto de dividendos y participaciones, provenientes de sociedades y entidades nacionales y extranjeras (ET art.342).

Para determinar la **base imponible** (renta líquida cedular) se conforman las dos **sub-cédulas** siguientes (ET art.343):

- una primera sub-cédula constituida por los dividendos y participaciones distribuidos como ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional. La renta líquida obtenida en esta sub-cédula está gravada a la escala de tipos progresivos aplicable a la cédula de dividendos (ver nº 837);
- una segunda sub-cédula formada por los dividendos y participaciones distribuidas como gravadas, así como las percibidas de sociedades y entidades extranjeras. La renta líquida obtenida en esta sub-cédula está gravada, en **2021**, a un tipo del **31%** sobre la cuantía bruta, y una vez descontado este impuesto, se aplican los tipos de la escala de tipos progresivos aplicable a la cédula de dividendos.

Asimismo, conviene indicar que Colombia aplica un **sistema de renta presunta** mediante el cual la renta líquida (base imponible) del contribuyente no puede ser inferior al **0,5%**, para **2020** y del **0%** para **2021**, de su patrimonio líquido a **31** de diciembre del ejercicio anterior. No se encuentran sujetos al sistema de renta presunta, los contribuyentes inscritos en el denominado *Régimen Simple de Tributación -SIMPLE*⁶ (ET art.188).

⁶ Analizado en el capítulo VII sobre Regímenes Simplificados, más adelante.

Rentas exentas

La normativa colombiana establece una **diferencia** entre los ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional y las rentas exentas. Los siguientes ingresos **no constituyen renta ni ganancia ocasional**:

- Las contribuciones obligatorias a los fondos de **jubilación y discapacidad**.
- Las contribuciones obligatorias al **sistema de salud**.
- Las utilidades derivadas de la **enajenación de acciones** en una bolsa de valores colombiana propiedad de un mismo beneficiario real, siempre que esa venta no exceda del **10%** de las acciones de la sociedad, durante un mismo período gravable (ET art.36-1).
- Las utilidades provenientes de la **negociación de derivados**, cuyo subyacente consiste en acciones inscritas en una bolsa de valores colombiana, índices o participaciones en fondos o carteras colectivas que reflejen el comportamiento de esas acciones.
- La **distribución** de utilidades y reservas en acciones o cuotas de capital no susceptibles de gravamen (ET art.36-2).
- La **distribución** de utilidades en acciones a socios o accionistas, como consecuencia de su traslado a la cuenta de capital (ET art.36-3).
- La parte que corresponde al componente inflacionario de los **rendimientos financieros** provenientes de **entidades financieras** intermediarias supervisadas, títulos de deuda pública, bonos y papel comercial emitido por sociedades autorizadas por la Comisión de Valores (ET art.38).
- La parte que corresponde al componente inflacionario de los **rendimientos financieros** distribuidos por los **fondos de inversión**, mutuos de inversión y de valores de entidades intermediadas supervisadas, títulos de deuda pública y valores emitidos por sociedades autorizadas por la Comisión de Valores (ET art.39).
- Las recompensas en metálico por **suministro de información** a la seguridad del Estado (ET art.42).
- Un determinado porcentaje de la **ganancia de capital** correspondiente a la venta de la vivienda habitual del contribuyente adquiridas antes de 1987 (ET art.44).
- Las **indemnizaciones** por seguro de daños, en la parte correspondiente al daño emergente. No obstante, el contribuyente debe reinvertir la cuantía percibida en bienes iguales o semejantes a los asegurados (ET art.45).
- Las rentas procedentes de la **liquidación** de la **sociedad gananciales**, por lo percibido como **porción conyugal** (ET art.47).
- Las cuantías percibidas por las personas físicas procedentes de **donaciones** para financiar partidos, movimientos políticos y grupos sociales que presenten candidatos y la percibidas por los candidatos (ET art.47-1).
- Los subsidios públicos para financiar **programas educativos** (ET art.46).
- Las utilidades generadas por las sociedades a consecuencia de ajustes por **inflación** (ET art.50).
- La parte de las utilidades distribuidas procedentes de **ajustes por inflación** o por componente inflacionario (ET art.50).
- La distribución de **utilidades por liquidación** a los socios, hasta la cuantía del capital aportado, más la parte correspondiente a utilidades no distribuidas en periodos previos (ET art.51).
- Los aportes obligatorios al sistema general de **pensiones** efectuados por los trabajadores, así como las cotizaciones voluntarias al régimen de ahorro individual con solidaridad, en una cuantía que no exceda del **25%** de los ingresos laborales o tributarios anuales, con un límite de **2.500 UVT** (ET art.55).
- Los aportes obligatorios al **sistema general de salud** (ET art.56).
- Las **remuneraciones** obtenidas por las personas físicas para la realización de labores de carácter científico, tecnológico o de **innovación** debidamente cualificadas (ET art.57-2).

Por otra parte, se consideran **exentas** las rentas de trabajo siguientes:

- Las indemnizaciones por **accidentes de trabajo** o enfermedad autorizadas (ET art.206-1).
- Las indemnizaciones relativas a la protección de la **maternidad** (ET art.206-2).
- Lo percibido por gastos de **sepelio** del trabajador (ET art.206-3).
- Las indemnizaciones por **despido** y los intereses correspondientes percibidos por trabajadores cuyo ingreso promedio mensual en los últimos **6** meses no exceda de **350 UVT** (ET art.206-4). Cuando el salario mensual promedio exceda de **350 UVT**, la parte no gravada se determina de acuerdo con la siguiente **tabla**:

Promedio no gravado (UVT)	%
Entre 350 y 410	90
Entre 410 y 470	80
Entre 470 y 530	60
Entre 530 y 590	40
Entre 590 y 650	20
Más de 650	0

- Los pagos por **pensiones**, en la parte que no exceda de **1.000 UVT** mensuales. Este mismo tratamiento se aplica a las Indemnizaciones Sustitutivas de las Pensiones o los reembolsos de saldos del ahorro pensional. La cuantía exenta se determina multiplicando las **1.000 UVT** por el número de meses correspondientes (ET art.206-5).
- El **seguro por muerte**, las compensaciones por muerte y las prestaciones sociales (en actividad y en retiro) de los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional (ET art.206-6).
- Los **gastos de representación** de miembros del Poder Judicial, limitados al **50%** del salario percibido y del **25%**, en el caso de los Jueces de la República (ET 206-7).
- El exceso del **salario básico** percibido por los Oficiales, Suboficiales y Soldados Profesionales de las Fuerzas Militares y Oficiales, Suboficiales, Nivel Ejecutivo, Patrulleros y Agentes de la Policía Nacional (ET 206-8).
- Los **gastos de representación** de los rectores y profesores de universidades públicas, limitados al **50%** de su salario (ET art.206-9).
- El **25%** de los **salarios o ingresos laborales** hasta una cuantía máxima de **240 UVT** mensuales (ET art.206-10).
- Las **contribuciones** obligatorias efectuadas por los empleadores, los empleados o las personas físicas autónomas, a los fondos de pensiones de jubilación o discapacidad y de cesantías (ET art.126-1).
- Los **aportes voluntarios** realizados por el empleador, el empleado o las personas físicas autónomas, a fondos de pensiones voluntarios o depositados en cuentas bancarias especiales (ahorros para promover la construcción), limitados anualmente a la cuantía menor correspondiente a:
 - ♦ **3.800 UVT**.
 - ♦ **30%** del ingreso laboral o tributario del ejercicio. Este beneficio se pierde cuando los fondos son utilizados para objetivos distintos de la adquisición de la vivienda familiar, o cuando los recursos son retirados dentro de los **plazos** siguientes:
 - **5 años**, si fueron aportados o depositados hasta **31-12-2012**; o
 - **10 años**, si han sido aportados o depositados a partir de **1-1-2013** en adelante.

Rendimientos del trabajo

Se consideran rentas exclusivas de trabajo, las obtenidas por las personas naturales (físicas) por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales (ET art.103).

Dentro de este tipo de rendimientos se analizan los salarios, los rendimientos en especie, las pensiones y las remuneraciones a directores:

Salarios

Los rendimientos de trabajo forman parte de la **cédula general**, como se ha indicado anteriormente (ET art.335). Los salarios y demás rentas de trabajo están sujetos al impuesto mediante una retención efectuada en base a tipos progresivos. La retención también se aplica a las bonificaciones, gratificaciones, gastos de ocio, gastos de trabajo, etc., en la medida que constituyan renta, es decir que incrementen el patrimonio neto del empleado.

Para determinar la **renta líquida cedular** de las rentas de trabajo, el contribuyente debe restar de los ingresos brutos, los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula indicados anteriormente (ET art.336).

Pueden restarse todas las **rentas exentas** y las **deducciones** imputables a esta cédula, siempre que no excedan del **40%** del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder **5.040 UVT**.

A final del ejercicio, los contribuyentes pueden aplicar deducciones por gastos médicos, intereses por préstamos para la adquisición de vivienda, por dependientes, etc.

Rendimientos en especie

Las retribuciones en especie se encuentran totalmente sujetas y se **valoran** a la cuantía mayor correspondiente al coste para el empleador o a su valor de mercado, en el momento de la entrega, con la excepción de ciertos gastos de bienestar.

Pensiones

Son ingresos de esta cédula, las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, así como aquellas provenientes de indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional (ET art.337).

Para determinar la **renta líquida cedular**, del total de ingresos se restan los ingresos no constitutivos de renta y las rentas exentas, teniendo en cuenta los límites previstos legalmente, y especialmente las primeras **1.000 UVT** mensuales exentas.

Remuneraciones de directores.

Los honorarios y otras remuneraciones obtenidas por personas físicas residentes en su calidad de miembros de un consejo de dirección o de cualquier otro órgano de gestión, se considera que forman parte, desde **2019**, de la cédula general y tributan como tales.

Rendimientos de actividades económicas

A **partir de 2019**, las rentas profesionales percibidas por personas naturales residentes se incluyen en la cédula general (ET art.335) y se consideran rentas de trabajo (ET art.103). Para determinar la base imponible (renta líquida gravable) de la cédula se siguen las **reglas** siguientes:

- Se **suman** los **ingresos** obtenidos por todo concepto, excepto los correspondientes a dividendos y ganancias ocasionales.
- A la suma anterior, se le **restan** los ingresos no constitutivos de renta imputables a cada ingreso.
- Al valor resultante pueden restarse todas las **rentas exentas y las deducciones especiales** imputables a esta cédula, siempre que no excedan el **40%** del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de **5.040 UVT**.
- En la determinación de las rentas no laborales y las rentas de capital se pueden restar los **costos** y los **gastos** que cumplan los requisitos generales establecidos en el Estatuto, que sean imputables a estas rentas específicas.

En estos mismos términos también se pueden restar los costos y los gastos asociados a rentas de trabajo provenientes de **honorarios o compensaciones** por servicios personales, en desarrollo de una actividad profesional independiente.

Asimismo, desde **2019**, los **pequeños empresarios** pueden optar por acogerse al denominado **SIMPLE**⁷.

Rendimientos del capital

A **partir del año 2019**, se consideran como rentas de capital, los rendimientos obtenidos por concepto de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y los procedentes de la explotación de la propiedad intelectual y forman parte de la cédula general (ET art.335).

Para determinar la **renta líquida cedular**, se siguen las reglas siguientes (ET art.336):

- Se suman los **ingresos** obtenidos por todo concepto, excepto los correspondientes a dividendos y ganancias ocasionales.
- A la suma anterior, se le restan los **ingresos no constitutivos de renta** imputables a cada ingreso.
- Al valor resultante pueden restarse todas las **rentas exentas y las deducciones especiales** imputables a esta cédula, siempre que no excedan el **40%** del resultado del numeral anterior, que, en todo caso, no puede exceder de **5.040 UVT**.
- En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se pueden restar los **costos** y los **gastos** que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a estas rentas específicas.

Dentro de este tipo de rendimientos, **se analiza** lo siguiente:

Dividendos

Se entiende por dividendos o participaciones en utilidades (ET art.30):

- toda distribución de beneficios (en dinero o en especie), realizada a los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares, excepto la disminución de capital y la prima en colocación de acciones;

⁷ Analizado en el capítulo VII sobre Regímenes Simplificados, más adelante.

- la transferencia de utilidades correspondiente a rentas y ganancias ocasionales de fuente colombiana obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior.

A partir de **2019**, los dividendos se incluyen en su correspondiente cédula (ET art.330-c).

Para determinar la renta líquida cedular se conforman dos **sub-cédulas** (ET art.343):

- Una **primera** sub-cédula, constituida por los dividendos y participaciones distribuidas como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, cuya renta líquida se somete a gravamen, a partir de **2019**, de acuerdo con los tipos de la escala siguiente (ET art.242):

Base imponible (UVT)	Tipo marginal (%)	Impuesto
0-300	0	0
Más de 300	10	(Dividendos en UVT menos 300) * 10%

- Una **segunda** sub-cédula, formada por los dividendos y participaciones distribuidas como gravadas, así como los percibidos de sociedades y entidades extranjeras. La renta líquida obtenida en esta sub-cédula está gravada al tipo del Impuesto de Sociedades aplicable en el ejercicio correspondiente (**31%**, en **2021**), sobre la cuantía bruta. Una vez descontado este impuesto, la cuantía de los dividendos por encima de las **300 UVT**, se grava al tipo del **10%**.

Intereses

A partir de **2019**, los intereses percibidos por las personas naturales residentes deben incluirse en la cédula general (ET art.335) y son gravados a los tipos progresivos correspondientes de su escala.

Regalías

A partir de **2019**, las rentas por regalías derivadas del uso o enajenación de marcas registradas, patentes, derechos de propiedad intelectual, «know how» y otros intangibles forman parte de la cédula general (ET art.335) y tributan a los tipos de esa escala.

Rendimientos del capital inmobiliario

A partir de **2019**, las rentas del capital inmobiliario (excepto las procedentes de la enajenación de activos físicos) se incluyen en la cédula general y son gravados de acuerdo los tipos de esa escala de rentas.

Ganancias de capital

Las ganancias ocasionales de las personas naturales residentes en Colombia, de las sucesiones de causantes personas naturales residentes en Colombia y de los bienes destinados a fines especiales por donaciones (o asignaciones modales), son gravadas a un **tipo del 10%** (ET art.314).

Sólo pueden ser consideradas como ingresos constitutivos de ganancias ocasionales (ganancias de capital) las siguientes ganancias (ET art.299):

- Las procedentes de **la enajenación de activos** fijos poseídos **2 años** o más (ET art.300). Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de venta y el coste fiscal del activo enajenado. De esta manera, las ganancias procedentes de la venta de activos fijos poseídos por menos de **2 años** constituyen renta líquida y no ganancia ocasional.
- A partir de **2019**, las **indemnizaciones** por seguros de vida que superen los **12.500 UVT**. Son gravadas al tipo aplicable a las ganancias ocasionales **-10%** (ET art.303-1).
- Las ganancias por **loterías y apuestas** (ET art.304). Estas ganancias son gravadas a un tipo del **20%** (ET art.317). Los premios de apuestas hípcas o caninas, cuyo valor no exceda de **410 UVT**, no están sujetos al impuesto sobre ganancias ocasionales, ni a la retención correspondiente (ET art.306-1).
- Las procedentes de **herencias, legados y donaciones** (ET art.302). Se consideran ganancias ocasionales las provenientes de herencias, legados, donaciones, o cualquier otro acto jurídico inter vivos a título gratuito, así como lo percibido como porción conyugal.

El **valor** de los bienes y derechos para determinar la base imponible de este tipo de ganancias ocasionales está constituido por su valor a **31** de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de la liquidación de la sucesión, del perfeccionamiento del acto de donación o del acto jurídico inter vivos celebrado a título gratuito. En el caso de los bienes y derechos relacionados a continuación, su valor se determina de acuerdo con las **normas** siguientes (ET art.303):

- las sumas dinerarias, por su valor nominal;
- el oro y metales preciosos, por su valor comercial;
- los vehículos automóviles, por su valor comercial fijado anualmente por el Ministerio de Transporte;
- las acciones, aportes y demás derechos en sociedades, por el coste de adquisición o el coste incluido en la declaración del impuesto del año anterior (ET art.272);
- los créditos, por su valor nominal, o por un valor inferior cuando el contribuyente demuestra la insolvencia del deudor (ET art.270);
- los bienes y créditos en moneda extranjera, por su valor comercial, expresado en moneda colombiana, de acuerdo con el tipo de cambio vigente a **31** de diciembre del año anterior al de liquidación de la sucesión o al de perfeccionamiento del acto de donación o del acto jurídico inter vivos celebrado a título gratuito;
- los títulos, bonos, certificados y otros documentos negociables que generan intereses y rendimientos financieros, por el coste de adquisición más los descuentos o rendimientos no cobrados hasta el último día del periodo gravable (ET art.271);
- los derechos fiduciarios, por el **80%** del valor de la participación al final del ejercicio o en la fecha de la declaración (ET art.271-1);
- los inmuebles por el coste fiscal, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y, por la cuantía mayor correspondiente al coste de adquisición, coste fiscal o el valor catastral actualizado al final del ejercicio, en el caso de contribuyentes no obligados a llevar contabilidad (ET art.277);
- El valor de las rentas o pagos periódicos que provengan de fideicomisos, *trusts*, fundaciones de interés privado y otros vehículos semejantes o asimilables, establecidos en Colombia o en el exterior, a favor de personas naturales residentes en el país será el valor total de las respectivas rentas o pagos periódicos.
- el derecho de usufructo temporal, en proporción al valor total de los bienes entregados en usufructo, a razón de un **5%** por cada año de duración del usufructo, sin exceder del **70%** del total del valor del bien. El valor del derecho de usufructo vitalicio es igual al **70%** del valor total de los bienes entregados en usufructo. El valor del derecho de nuda propiedad es la diferencia entre el valor del derecho de usufructo y el valor total de los bienes.

Exenciones

Se encuentran exentas del impuesto las siguientes ganancias ocasionales (ET art.307):

- Las primeras **7.700 UVT** del valor de un inmueble de **vivienda urbana** de propiedad del causante.
- Las primeras **7.700 UVT** de un **inmueble rural** de propiedad del causante, independientemente de que dicho inmueble haya estado destinado a vivienda o a explotación económica. Esta exención no es aplicable a las casas, quintas o fincas de recreo.
- Las primeras **3.490 UVT** del valor de las asignaciones que, por concepto de porción conyugal, de **herencia o legado** reciban el cónyuge supérstite y cada uno de los herederos o legatarios.
- El **20%** del valor de los bienes y derechos recibidos por personas diferentes de los legitimarios y/o el cónyuge supérstite por concepto de **herencias y legados**, y el **20%** de los bienes y derechos recibidos por concepto de donaciones y de otros actos jurídicos inter vivos a título gratuito, sin que dicha suma supere el equivalente a **2.290 UVT**.
- También se encuentran exentos los libros, las ropas y **utensilios de uso personal** y el mobiliario de la casa del causante.
- Las primeras **7.500 UVT** del beneficio generado en la venta de la **vivienda habitual** de los contribuyentes personas físicas, siempre que la cuantía percibida por la venta sea depositada en determinadas cuentas de ahorro (Ahorro para el Fomento de la Construcción, **AFC**), destinadas a la adquisición de otra vivienda habitual, o para el pago (total o parcial) de los créditos hipotecarios vinculados con la vivienda habitual objeto de venta. En este último caso, **no** se requiere el depósito en la cuenta **AFC**, siempre que se verifique el abono directo al o a los créditos hipotecarios, de acuerdo con los siguientes **requisitos** (DUR 1625-16 art.1.2.3.1):
 - ◆ Que la vivienda habitual haya sido **propiedad** del contribuyente durante **2 años** o más.
 - ◆ Que **valor** de la vivienda habitual sea inferior a **15.000 UVT** en el año de escrituración de la venta.
 - ◆ Que la **cuantía de la venta** sea destinada a:
 - ser depositada en cuentas de ahorro denominadas (Ahorro para el Fomento de la Construcción - AFC) de titularidad del vendedor de la vivienda;
 - el pago de las hipotecas vinculadas a la vivienda objeto de venta.
 - ◆ En el caso de depósito en cuenta de ahorro, el dinero sólo puede destinarse a la **adquisición de otra vivienda habitual** baja alguna de las **modalidades** siguientes:
 - adquisición al contado;
 - cuota inicial y/o pago de las cuotas del crédito hipotecario, o de los cánones del leasing habitacional, o para cubrir el valor de la opción de compra del leasing habitacional;
 - pago del precio en la etapa de preventa del proyecto en el caso del fideicomiso inmobiliario.

Sin perjuicio de lo dispuesto anteriormente, están exentas del impuesto de **ganancias ocasionales** las personas y entidades declaradas por ley como exentas del Impuesto de Renta, así como los intereses, comisiones y demás pagos sobre empréstitos y títulos de la deuda pública externa (ET art.218).

Para determinar la ganancia o pérdida ocasional neta, el contribuyente puede deducir las pérdidas ocasionales (ET art.311).

Deducciones personales

A partir de enero de **2017**, la introducción del sistema de cédular aplicable a las rentas derivadas por las personas naturales (físicas) permite a estas aplicar, dentro de cada cédula, determinadas deducciones por **costes y gastos** de acuerdo con los límites legales correspondientes.

De esta manera, los contribuyentes **pueden deducir**:

- Los gastos **necesarios** para la obtención y el mantenimiento de la renta.
- Los pagos por gastos de **salud** efectuados por el trabajador, con un límite de **16 UVT** mensuales (ET art.387).
- Los pagos por **seguros de salud** a empresas supervisadas, para el propio trabajador, su cónyuge y dependientes (ET art.387-b).
- Los pagos por **medicina prepagada** a entidades supervisadas para las personas anteriores (ET art.387-a).
- Los **intereses o correcciones monetarias** de préstamos por adquisición de vivienda con un límite anual de **1.200 UVT** (ET art.119).
- Una deducción de cuantía no superior al **10%** de la renta bruta en el caso de contribuyentes con **dependientes** (hijos menores de **18** años, de entre **18** y **23**, económicamente dependientes, o mayores de **23** años, pero dependientes como consecuencia de impedimentos físicos o psicológicos, cónyuge u otros familiares con ingresos anuales inferiores a **260 UVT**. Esta deducción está limitada a una cuantía mensual equivalente a **32 UVT** (ET art.387).
- El **50%** del gravamen a los **movimientos financieros** (ET art.115).

Los trabajadores tienen derecho a aplicar una exención del **25%** de las rentas de trabajo hasta una cuantía máxima de **240 UVT** (ET art.206-10).

Pérdidas

A partir de **2020**, las pérdidas incurridas por los contribuyentes dentro de una cédula sólo pueden ser compensadas con las **rentas de la misma cédula** en los periodos gravable siguientes, teniendo en cuenta los límites establecidos en las normas vigentes (ET art.330). No obstante, las pérdidas de declaradas con **anterioridad a 2019**, sólo pueden ser **imputadas frente a la cédula general**, teniendo en cuenta los límites establecidos (ET art.330 párrafo transitorio).

Por otra parte, las pérdidas de capital (ocasionales) sólo puede ser compensadas con las ganancias de capital -ocasionales- (ET art.311).

No obstante, los contribuyentes **no pueden deducir** las siguientes pérdidas de capital (ocasionales) por la enajenación de (ET art.312):

- derechos sociales o acciones de sociedades familiares;
- activos fijos entre personas vinculadas;
- activos fijos entre una sociedad limitada o asimilada y sus socios o personas vinculadas.

Tipo de gravamen

El Impuesto sobre la Renta de las personas naturales residentes en Colombia, de las sucesiones de causantes residentes en Colombia y por donaciones, se determina, en **2021**, de acuerdo con las siguientes **escalas de tipos**.

- Para la renta líquida de la **cédula general** y de **pensiones** (ET art.241):

Base imponible (UVT)	Tipo marginal (%)	Impuesto
De 0 hasta 1.090	0	0
Más de 1.090 hasta 1.700	19	(Base Gravable en UVT menos 1.090 UVT) * 19%
Más de 1.700 hasta 4.100	28	(Base Gravable en UVT menos 1.700 UVT) * 28% + 116 UVT
Más de 4.100 hasta 8.670	33	(Base Gravable en UVT menos 4.100 UVT) * 33% + 788 UVT
Más de 8.670 hasta 18.970	35	(Base Gravable en UVT menos 8.670 UVT) * 35% + 2.296 UVT
Más de 18.970 hasta 31.000	37	(Base Gravable en UVT menos 18.970 UVT) * 37% + 5.901 UVT
Más de 31.000	39	(Base Gravable en UVT menos 31.000 UVT) * 39% + 10.352 UVT

- **Dividendos o participaciones recibidas** (ET art.242):

Base imponible (UVT)	Tipo marginal (%)	Impuesto
0-300	0	0
Más de 300	10	(Dividendos en UVT menos 300 UVT) * 10%

Retenciones internas

La renta de fuente colombiana del trabajo, trabajadores autónomos, rentas de inversión y ganancias de capital, derivada por las personas físicas residentes, pueden estar sujeta a retención a los diferentes tipos.

Los principales **tipos de retención** aplicable a las personas físicas, en **2021**, son los siguientes:

Conceptos de retención	Base de retención en UVT	Base de retención a partir de (\$)	Tipos de retención (%)
Pagos por rentas de trabajo y pensiones (ET art.383)	Dependiendo de la cuantía de renta percibida, la tabla de retenciones prevé tipos del 0, 19, 28, 33, 35, 37 y 39, a partir de 95 UVT.		
Compras generales (declarantes)	27	980.316	2,50
Compras generales (no declarantes)	27	980.316	3,50
Compras con tarjeta débito o crédito	0	1	1,50
Compras de bienes o productos agrícolas o pecuarios sin procesamiento industrial	92	3.340.336	1,50
Compras de café pergamino o cereza	160	5.809.280	0,50
Compras de combustibles derivados del petróleo	0	1	0,10
Enajenación de activos fijos de personas naturales (notarías y tránsito son agentes retenedores)	0	1	1
Compras de vehículos	0	1	1
Compras de bienes raíces cuyo destino y uso sea vivienda de habitación (por las primeras 20.000 UVT, es decir hasta \$726.160.000)	0	1	1

Conceptos de retención	Base de retención en UVT	Base de retención a partir de (\$)	Tipos de retención (%)
Compras de bienes raíces cuyo destino y uso sea vivienda de habitación (exceso de las primeras 20.000 UVT, es decir superior a \$726.160.000)	20.000	726.160.000	2,50
Compras de bienes raíces cuyo destino y uso sea distinto a vivienda de habitación	0	1	2,50
Servicios generales (declarantes)	4	145.232	4
Servicios generales (no declarantes)	4	145.232	6
Por emolumentos eclesiásticos (declarantes)	27	980.316	4
Por emolumentos eclesiásticos (no declarantes)	27	980.316	3,50
Servicios de transporte de carga	4	145.232	1
Servicios de transporte nacional de pasajeros por vía terrestre (declarantes)	27	980.316	3,50
Servicios de transporte nacional de pasajeros por vía terrestre (no declarantes)	27	980.316	3,50
Servicios de transporte nacional de pasajeros por vía aérea o marítima	4	145.232	1
Servicios prestados por empresas de servicios temporales (sobre AIU)	4	145.232	1
Servicios prestados por empresas de vigilancia y aseo (sobre AIU)	4	145.232	2
Servicios integrales de salud prestados por IPS	4	145.232	2
Servicios de hoteles y restaurantes (declarantes y no declarantes)	4	145.232	3,50
Arrendamiento de bienes muebles	0	1	4
Arrendamiento de bienes inmuebles (declarantes y no declarantes)	27	980.316	3,50
Otros ingresos tributarios (declarantes)	27	980.316	2,50
Otros ingresos tributarios (no declarantes)	27	980.316	3,50
Honorarios y comisiones (personas jurídicas)	0	1	11
Honorarios y comisiones personas naturales que suscriban contrato o cuya sumatoria de los pagos o abonos en cuenta superen las 3.300 UVT (\$119.816.400)	0	1	11
Honorarios y comisiones (no declarantes)	0	1	10
Servicios de licenciamiento o derecho de uso de software	0	1	3,50
Intereses o rendimientos financieros en general	0	1	7
Rendimientos financieros provenientes de títulos de renta fija	0	1	4
Ingresos provenientes de las operaciones realizadas a través de instrumentos financieros derivados	0	1	2,5
Loterías, rifas, apuestas y similares	48	1.742.784	20
Retención en colocación independiente de juegos de suerte y azar	5	181.540	3
Contratos de construcción y urbanización	27	980.316	2

Esta retención es generalmente considerada como un **pago a cuenta** y, por tanto, acreditable frente a la cuota tributaria final del contribuyente.

Dividendos

Los dividendos abonados a personas físicas **residentes** están sujetos a una retención que se determina en base a lo indicado arriba.

Retenciones a no residentes

Los tipos de retención aplicables a no residentes son los siguientes:

Conceptos de retención	Base de retención UVT	Base de retención (\$)	Tipos de retención (%)
Pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del know-how, prestación de servicios, beneficios o regalías, provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, explotación de películas cinematográficas y explotación de software	0	1	20
Pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia	0	1	20
Pagos o abonos en cuenta por concepto de rendimientos financieros, realizados a personas no residentes o no domiciliadas en el país, originados en créditos obtenidos en el exterior por término igual o superior a 1 año o por concepto de intereses o costos financieros del canon de arrendamiento originados en contratos de leasing celebrados directamente o a través de compañías de leasing con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia	0	1	15
Pagos o abonos en cuenta, originados en contratos de leasing sobre naves, helicópteros y/o aeronaves, así como sus componentes, celebrados directamente o a través de compañías de leasing, con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia	0	1	1
Pagos o abonos en cuenta por concepto de rendimientos financieros o intereses, realizados a personas no residentes o no domiciliadas en el país, originados en créditos o valores de contenido crediticio, por término igual o superior a 8 años, destinados a la financiación de proyectos de infraestructura bajo el esquema de Asociaciones Público-Privadas en el marco de la L N° 1508-12	0	1	5
Pagos o abonos en cuenta por concepto de prima cedida por reaseguros realizados a personas no residentes o no domiciliadas en el país	0	1	1
Pagos o abono en cuenta por concepto de administración o dirección (ET art.124), realizados a personas no residentes o no domiciliadas en el país	0	1	33

Dividendos

Los dividendos abonados a personas físicas no residentes están sujetos a una retención final del **10%**, siempre que provengan de distribuciones de beneficios sujetas al impuesto sobre la renta. En caso contrario, los dividendos están sujetos al tipo del impuesto a la renta societaria aplicable en el ejercicio (**31%**, en **2021**), más el **10%** de la cuantía resultante anterior (ET art.245).

II. Impuestos sobre la Propiedad

A. Impuesto a la Riqueza. Años 2020 y 2021

(L N° 2010-19)

La L N° 1943-18 art.35 introdujo una **ampliación adicional por 3 años**, para los años **2019 a 2021**, del Impuesto a la Riqueza.

No obstante, la L N° 2010-19 art.43, modificando lo anterior, establece la creación de un Impuesto Extraordinario al Patrimonio, aplicable para los años **2020 y 2021**, de acuerdo con la normativa siguiente.

Sujeto pasivo

(ET art.292-2)

Se consideran sujetos pasivos del gravamen:

- Las personas naturales, las sucesiones ilíquidas, **contribuyentes del Impuesto sobre la Renta**.
- Las personas naturales, nacionales o extranjeras no residentes, respecto de su **patrimonio en Colombia**, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.
- Las personas naturales, nacionales o extranjeras no residentes, respecto de su patrimonio poseído indirectamente a través de **establecimientos permanentes**, en Colombia, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.
- Las sucesiones ilíquidas de **causantes sin residencia en Colombia** al momento de su muerte respecto de su patrimonio en Colombia.
- Las **sociedades o entidades extranjeras** no declarantes del impuesto sobre la renta en Colombia, que posean bienes ubicados en Colombia distintos de acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de cartera, tales como inmuebles, yates, botes, lanchas, obras de arte, aeronaves o derechos mineros o petroleros.

Hecho imponible

A **1-1-2020**, el hecho imponible está constituido por la **posesión de un patrimonio** igual o superior a **\$5.000 millones de pesos** (ET art.294-2).

A efectos del impuesto, el concepto de patrimonio es equivalente al patrimonio líquido (patrimonio bruto menos deudas) en esa fecha.

El impuesto se **devenga** el **1-1-2020** y el **1-1-2021** (ET art.297-2).

Base imponible

(ET art.295-2)

Está constituida por el **valor del patrimonio bruto** de las personas naturales, sucesiones ilíquidas y sociedades o entidades extranjeras poseído a **1-1-2020 y 1-1-2021**, menos las deudas a cargo en esas mismas fechas. En caso de que la base imponible para **2021**, sea superior a la determinada en el año **2020**, la base imponible para el 2021 es igual a la cuantía menor correspondiente a la base imponible de

2020 (incrementada en un **25%** de la inflación oficial del año previo) y la base imponible determinada para el ejercicio que se declara **2021**. Por el contrario, si la base imponible para el año **2021** es inferior a la determinada en el año **2020**, la base imponible para el **2021** es igual a la cuantía mayor correspondiente a la base imponible determinada para el ejercicio fiscal **2020** (disminuida en el **25%** de la inflación del año previo) y la base imponible del ejercicio en que se declara **2021** (ET art.295-2 párrafo 2°).

Deducciones

Los sujetos pasivos del impuesto pueden reducir la base imponible por el **valor patrimonial**, determinado en base a las normas tributarias, de los siguientes **bienes** (ET art.295-2):

- En el caso de las personas naturales, las primeras **13.500 UVT** del valor la **vivienda habitual** del contribuyente.
- El **50%** del valor patrimonial de los bienes objeto del **Impuesto Complementario de Normalización Tributaria (INT)** declarados en el periodo gravable **2019** y que hayan sido repatriados a Colombia e invertidos de forma permanente.
- El **50%** del valor patrimonial de los bienes objeto del denominado *Impuesto Complementario de Normalización Tributaria (INT)*⁸ declarados en periodo gravable **2020** que hayan sido repatriados a Colombia e invertidos de forma permanente.

El **valor patrimonial neto** de los bienes que se excluyen de la base gravable es el que se obtenga de multiplicar el valor patrimonial del bien por el porcentaje que resulte de dividir el patrimonio líquido por el patrimonio bruto a **1-1-2020** y a partir del **1-1-2021** (ET art.295-2 párrafo 1°).

Tipo de gravamen

(ET art.296-2)

La tarifa del Impuesto al Patrimonio es del **1%** para cada año.

Deducibilidad del impuesto

(ET art.298-6)

En ningún caso, la cuantía abonada por este impuesto, ni su complementario de normalización tributaria son deducibles o descontables en el Impuesto sobre la Renta y complementarios, ni pueden ser compensados con estos ni con otros impuestos.

Declaración y pago del impuesto

(ET art.298)

Los contribuyentes obligados deben presentar **anualmente** una declaración por el impuesto, y abonarlo en los bancos y demás entidades autorizadas en la jurisdicción de la DIAN correspondiente al domicilio del sujeto pasivo del impuesto.

⁸ El **INT**, introducido por L N° 1943-18, permite a aquellos contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, que a 1-1-2019 tengan activos omitidos o pasivos inexistentes, optar por **regularizarlos** abonándolo a un tipo del **13%** sobre el coste fiscal de los activos omitidos o el avalúo comercial con soporte técnico. La **base imponible** de la normalización se reduce al **50%**, cuando el contribuyente normalice activos en el exterior y los invierta en Colombia durante un periodo superior a **2** años.

No obstante, las personas no obligadas a declarar este impuesto pueden, **libre y espontáneamente**, liquidar y abonar este impuesto (ET art.298-7).

La administración, fiscalización y cobro del impuesto corresponde a la DIAN. Los contribuyentes que no presenten la **declaración** pueden ser emplazados por la DIAN para que declaren en el mes siguiente. En caso fallido, la **DIAN** procede a practicar la liquidación correspondiente, tomando como base el valor patrimonio líquido de la última declaración de renta presentada y aplicando una **sanción** por falta de declaración del **160%** del impuesto determinado (ET art.298-2).

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

- A. Impuesto sobre las Ventas
- B. Impuesto Nacional al Consumo
- C. Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas
- D. Impuesto Nacional al Consumo de Cannabis

A. Impuesto sobre las Ventas

(D N° 624-89, Estatuto Tributario -ET-, Libro III)

Hecho imponible

(ET art.420)

El Impuesto sobre las Ventas se **aplica** a:

- La venta de **bienes corporales muebles e inmuebles**, excepto los expresamente excluidos.
- Las **ventas o cesiones de derechos** sobre activos intangibles asociados con la propiedad industrial.
- La **prestación de servicios** (en Colombia, o desde el exterior), con excepción de los expresamente excluidos.
- La **importación** de bienes corporales no excluidos expresamente.
- La circulación, venta y operación de **juegos de suerte y azar**, con excepción de las loterías y juegos de suerte y azar realizados a través de Internet.

También se encuentran sujetos al impuesto los **pasajes aéreos internacionales** adquiridos en el extranjero y utilizados en viajes con origen en Colombia (ET art.421-1).

Por el contrario, el impuesto **no se aplica** a las ventas de activos fijos, salvo las excepciones previstas para bienes inmuebles de uso residencial, automóviles, aeronaves y otros activos fijos vendidos por cuenta de terceros (ET art.420 parágrafo 1°).

El impuesto se **devenga**:

- En las **ventas**, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega de los bienes (ET art.429-a).
- En las **retiradas de bienes**, en la fecha en la que estas se produzcan (ET art.429-b).
- En las **prestaciones de servicios**, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente; en la de finalización de la prestación o la del pago del servicio, la que ocurra antes (ET art.429-c).
- En las **importaciones**, en el momento de importación del bien. El impuesto se liquida y abona al tiempo de la liquidación y pago de los derechos de aduana (ET art.429-d).

- En los **juegos de suerte y azar**, en el momento de realización de la apuesta, expedición del documento, formulario, boleta o instrumento que da derecho a participar en el juego (ET art.420-e).
- En los servicios de **transporte internacional** de pasajeros, en el momento de la emisión del pasaje. El impuesto se liquida por su cuantía total en el caso de viajes sólo de ida, o sobre el **50%** de su valor, en el caso de viajes de ida y vuelta (ET art.431).
- En el caso de **servicios telefónicos**, en el momento del pago por el usuario (ET art.432).
- En el caso de **seguros**, en el momento de emisión o renovación de la póliza (ET art.433).
- En los **certificados** de seguro de transporte expedidos con posterioridad al despacho de mercancías, el impuesto se devenga sobre tal certificado (ET art.434).
- En las **pólizas de seguros** generales mediante primas periódicas, en el momento de abono de la prima correspondiente (ET art.435).
- En los seguros de daños (en moneda extranjera), el impuesto se abona en pesos colombianos al tipo de cambio vigente en la fecha de emisión o renovación de la póliza (ET art.436).

Sujeto pasivo

(ET art.437)

Son sujetos pasivos y responsables del Impuesto sobre las Ventas:

- en las ventas: los vendedores y las personas que realizan habitualmente actos similares a los anteriores;
- en las ventas de aeronaves: los vendedores habituales u ocasionales de éstos;
- los prestadores de servicios;
- los importadores;
- los contribuyentes del impuesto que realizan compras o adquieran servicios gravados a personas del régimen simplificado, por el valor retenido en esas operaciones;
- los contribuyentes del impuesto: por el impuesto causado en la compra o adquisición de bienes y servicios gravados a personas naturales no inscritas en el impuesto. **A partir de 2020**, este impuesto retenido puede ser tratado como descontable y debe ser declarado y consignado en el mes correspondiente a la fecha de pago o abono en cuenta.

A partir de 2020, están obligados a **registrarse** como responsables del IVA, las personas que realizan actividades gravadas, exceptuando a las personas físicas comerciantes y artesanos (minoristas o detallistas), los pequeños agricultores y ganaderos, así como las que prestan servicios, que cumplan la totalidad de las **condiciones** siguientes (ET art.437 parágrafo 3º):

- en el año anterior o en el año en curso hayan obtenido ingresos brutos totales inferiores a **3.500 UVT**;
- no dispongan de más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad;
- en ese establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se deben desarrollar actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles;
- no sean usuarios aduaneros;
- no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior, ni en el año en curso contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a **3.500 UVT**;
- la cuantía de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no debe superar la suma de **3.500 UVT**.

Base imponible

La base imponible del Impuesto sobre las Ventas está constituida por:

- En el caso de **ventas y prestaciones de servicios**, por el valor total de las operaciones realizadas (al contado o a crédito), incluyendo los gastos financieros y accesorios (acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás gastos), aunque sean facturados por separado (ET art.447).

No forman parte de la base imponible los **intereses** de la financiación del pago del impuesto por parte de los responsables del tributo a sus adquirentes.

También forman parte de la base imponible, los **gastos** realizados por cuenta del adquirente, así como el valor de los bienes proporcionados en las prestaciones de servicios gravados, aunque la venta independiente de éstos se encuentre exenta del impuesto. Así mismo, forman parte de la base gravable, los **reajustes del valor** convenido producidos con posterioridad a la venta (ET art.448).

Entre los **gastos de financiación** que integran la base imponible también se incluyen la financiación otorgada por las empresas vinculadas al sujeto pasivo que efectúe las operaciones gravadas. A estos efectos, existe vinculación económica, cuando el **40%** o más de los ingresos operativos de la entidad financiera provienen de la financiación de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo o sus vinculados económicos (ET art.449).

Por el contrario, la financiación otorgada por una sociedad vinculada al sujeto pasivo de la operación gravada no forma parte de la base gravable, en el caso de entidades financieras supervisadas (ET art.449-1).

Cuando no existe factura, o cuando esta incluye un valor de la operación inferior al de mercado, se considera que la base imponible de la operación no puede ser inferior al valor comercial (valor en plaza) de los bienes o servicios en la fecha de esta (ET art.453).

No forman parte de la base imponible los **descuentos** efectivos incluidos en la factura o documento equivalente, siempre que se adecuen a la costumbre comercial. Tampoco la integran el valor de los envases que sean objeto de devolución (ET art.454).

- En el caso de **autoconsumo/retiro de bienes**, por su valor comercial (ET art.458).
- En el caso de **importaciones**, la base imponible es idéntica a la utilizada para liquidar los derechos aduaneros, adicionada con el valor de este gravamen (ET art.459).
- En el caso de las **mercancías importadas** que incluyen la prestación de un servicio o un bien intangible, se determina de acuerdo con las normas sobre valoración aduanera establecidas por la Organización Mundial de Comercio -OMC- (ET art.459 parágrafo).
- En el caso del servicio de **transporte internacional de pasajeros** el impuesto se liquida sobre el valor total del pasaje, en el caso de viajes de ida, y sobre el **50%** de su valor cuando se trate de viajes de ida y vuelta (ET art.461).

Cuando la base imponible del pasaje se especifica en moneda extranjera, debe ser expresada en moneda colombiana, mediante aplicación del tipo de cambio vigente en la fecha de emisión del pasaje.

En ningún caso, la base gravable puede ser inferior al valor comercial de los bienes o de los servicios, en la fecha de la operación (ET art.463).

No obstante, el gobierno está habilitado para la fijación de **bases mínimas** acordes con el precio de mercado de los artículos, con el fin de evitar operaciones de precios notoriamente inferiores a los de mercado (ET art.464).

Tipo de gravamen

El tipo general del Impuesto sobre las Ventas es del **19%** (ET art.468).

No obstante, las entregas de los **bienes** incluidos en la tabla siguiente están gravadas con un **tipo del 5%** (ET art.468-1):

09.01	Café, incluso tostado o descafeinado, cáscara y cascarrilla de café, sucedáneos del café que contengan café en cualquier proporción, excepto el de la subpartida 09.01.11.
10.01	Trigo y morcajo (tranquillón), excepto el utilizado para la siembra.
10.02.90.00.00	Centeno.
10.04.90.00.00	Avena.
10.05.90	Maíz para uso industrial.
10.06	Arroz para uso industrial.
10.07.90.00.00	Sorgo de grano.
10.08	Alforfón, mijo y alpiste, los demás cereales.
11.01.00.00.00	Harina de trigo o de morcajo (tranquillón).
11.02	Harina de cereales, excepto de trigo o de morcajo (tranquillón).
11.04.12.00.00	Granos aplastados o en copos de avena.
12.01.90.00.00	Habas de soya.
12.07.10.90.00	Nuez y almendra de palma.
12.07.29.00.00	Semillas de algodón.
12.07.99.99.00	Fruto de palma de aceite.
12.08	Harina de semillas o de frutos oleaginosos, excepto la harina de mostaza.
15.07.10.00.00	Aceite en bruto de soya.
15.11.10.00.00	Aceite en bruto de palma.
15.12.11.10.00	Aceite en bruto de girasol.
15.12.21.00.00	Aceite en bruto de algodón.
15.13.21.10.00	Aceite en bruto de almendra de palma.
15.14.11.00.00	Aceite en bruto de colza.
15.15.21.00.00	Aceite en bruto de maíz.
16.01	Únicamente el salchichón y la butifarra.
16.02	Únicamente la mortadela.
17.01	Azúcar de caña o de remolacha y sacarosa químicamente pura, en estado sólido, excepto la de la subpartida 17.01.13.00.00.
17.03	Melaza procedente de la extracción o del refinado de la azúcar.
18.06.32.00.90	Chocolate de mesa.
19.02.11.00.00	Pastas alimenticias sin cocer, rellenar ni preparar de otra forma que contengan huevo.

19.02.19.00.00	Las demás pastas alimenticias sin cocer, rellenar, ni preparar de otra forma.
19.05	Únicamente los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira.
21.01.11.00	Extractos, esencias y concentrados de café.
21.06.90.61.00	Preparaciones edulcorantes a base de estevia y otros de origen natural.
21.06.90.69.00	Preparaciones edulcorantes a base de sustancias sintéticas o artificiales.
23.01	Harina, polvo y pellets, de carne, despojos, pescados o de crustáceos, moluscos o demás invertebrados acuáticos, impropios para la alimentación humana, chicharrones.
23.02	Salvados, moyuelos y demás residuos del cernido, de la molienda o de otros tratamientos de los cereales o de las leguminosas incluso en pellets.
23.03	Residuos de la industria del almidón y residuos similares, pulpa de remolacha, bagazo de caña de azúcar y demás desperdicios de la industria azucarera, heces y desperdicios de cervecería o de destilería, incluso en pellets.
23.04	Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja (soya), incluso molidos o en pellets.
23.05	Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de maní cacahuete, cacahuete), incluso molidos o en pellets.
23.06	Tortas y demás residuos sólidos de la extracción de grasas o aceites vegetales, incluso molidos o en pellets, excepto los de las partidas 23.04 o 23.05.
23.08	Materias vegetales y desperdicios vegetales, residuos y subproductos vegetales, incluso en pellets, de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, no expresados ni comprendidos en otra parte.
23.09	Preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales.
44.03	Madera en bruto, incluso descortezada, desalburada o escuadrada.
52.01	Algodón sin cardar ni peinar.
73.11.00.10.00	Recipientes para gas comprimido o licuado, de fundición, hierro o acero, sin soldadura, componentes del plan de gas vehicular.
82.01	Layas, palas, azadas, picos, binaderas, horcas de labranza, rastrillos y raederas, hachas, hocinos y herramientas similares con filo, tijeras de podar de cualquier tipo, hoces y guadañas, cuchillos para heno o para paja, cizallas para setos, cuñas y demás.
82.08.40.00.00	Cuchillas y hojas cortantes para máquinas agrícolas, hortícolas o forestales.
84.09.91.60.00	Carburadores y sus partes (repuestos) componentes del plan de gas vehicular.
84.09.91.91.00	Equipo para la conversión del sistema de alimentación de combustible para vehículos automóviles a uso dual (gas/gasolina) componentes del plan de gas vehicular.
84.09.91.99.00	Repuestos para kits del plan de gas vehicular.
84.14.80.22.00	Compresores componentes del plan de gas vehicular.
84.14.90.10.00	Partes de compresores (repuestos) componentes del plan de gas vehicular.
84.19.31.00.00	Secadores para productos agrícolas.
84.19.50.10.00	Intercambiadores de calor; pasteurizadores.
84.24.82.90.00	Fumigadoras para uso agrícola.
84.29.51.00.00	Cargador frontal
84.32	Máquinas, aparatos y artefactos agrícolas, hortícolas o silvícolas, para la preparación o el trabajo del suelo o para el cultivo.
84.34	Únicamente máquinas de ordeñar y sus partes.
84.36.21.00.00	Incubadoras y criadoras.

84.36.29	Las demás máquinas y aparatos para la avicultura.
84.36.91.00.00	Partes de máquinas o aparatos para la avicultura.
84.38.80.10.00	Descascarilladoras y despulpadoras de café.
85.01	Motores y generadores eléctricos para uso en vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables, motocicletas y bicicletas eléctricas.
85.07	Acumuladores eléctricos, incluidos sus separadores, aunque sean cuadrados o rectangulares para uso en vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables, motocicletas y bicicletas eléctricas.
85.04	Cargadores de baterías de vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables, motocicletas y bicicletas eléctricas incluso aquellos que vienen incluidos en los vehículos, los de carga rápida (electrolineras) y los de recarga domiciliaria.
85.04	Inversores de carga eléctrica para uso en vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables.
87.02	Vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables para el transporte de 10 o más personas, incluido el conductor.
87.03	Vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables concebidos principalmente para el transporte de personas (excepto la partida 87.02), incluidos los vehículos de tipo familiar («break» o station wagon) y los de carreras.
87.04	Vehículos automóviles eléctricos, híbridos e híbridos enchufables para el transporte de mercancías.
87.05	Vehículos automóviles eléctricos, híbridos e híbridos enchufables para usos especiales excepto los concebidos principalmente para el transporte de personas o mercancías.
87.06	Chasis de vehículos automotores eléctricos de las partidas 87.02 y 87.03, únicamente para los de transporte público.
87.07	Carrocerías de vehículos automotores eléctricos de las partidas 87.02 y 87.03, incluidas las cabinas, únicamente para los de transporte público.
87.11	Motocicletas eléctricas (incluidos los ciclomotores).
87.12	Bicicletas eléctricas (incluidos los triciclos de reparto). Bicicletas y demás velocípedos (incluidos los triciclos de reparto), sin motor cuyo valor no exceda los 50 UVT.
89.01	Transbordadores, cargueros, gabarras (barcazas) y barcos similares para transporte de personas o mercancías.
89.04	Remolcadores y barcos empujadores.
89.06.90	Los demás barcos y barcos de salvamento excepto los de remo y los de guerra.
90.25.90.00.00	Partes y accesorios surtidores (repuestos), componentes del plan de gas vehicular.
90.31	Unidades de control para motores eléctricos de uso en vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables.
90.32	Unidades de control de las baterías y del sistema de enfriamiento de las baterías para uso en vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables.

Adicionalmente, también se aplica un **tipo del 5%** a:

- **A partir del 1-1-2017, los bienes sujetos a participación o Impuesto al Consumo de licores, vinos, aperitivos y similares.**
- Las **neveras nuevas** para sustitución, clasificadas en los rangos de energía A, B o C, siempre que:
 - ◆ su precio sea igual o inferior a **30 UVT**;
 - ◆ se entregue una nevera usada al momento de la compra;
 - ◆ el comprador pertenezca a un hogar de estrato **1, 2 o 3**.
- El ingreso al productor (cuantía abonada por el gobierno a Ecopetrol) en la **venta de gasolina y ACPM**. A la base imponible determinada (ET art.467), se detrae este ingreso al productor y se aplica el tipo general del impuesto sobre las ventas IVA.
- La gasolina de aviación Jet A1 y la gasolina de aviación **100/130**, a partir del **15 de abril de 2020** (D Legislativo. 575-20)

Desde el 1-1-2013, los siguientes **servicios** quedan gravados con la tarifa del 5% (ET art.468-3):

- El **almacenamiento de productos agrícolas** y las comisiones relacionadas con la venta de estos productos a través de bolsas de productos agropecuarios legalmente constituidas.
- Los **seguros** agropecuarios.
- Los planes de **medicina prepagada** y complementarios, las pólizas de seguros de cirugía y hospitalización, pólizas de seguros de servicios de salud y en general los planes adicionales.
- Los servicios de **vigilancia, supervisión, conserjería, aseo y temporales de empleo**, prestados por personas jurídicas, siempre que sean prestados por personas con discapacidad física, o mental en grados que permitan adecuado desempeño de las labores asignadas, y la entidad cumpla con todas las obligaciones laborales y de seguridad social en relación con sus trabajadores con contrato de trabajo.
- Los pasajes aéreos, servicios conexos y la tarifa administrativa asociada a su comercialización (desde 1-1-2021 hasta 31-12-2022).

Determinación del impuesto

En el régimen común, el impuesto se determina (ET art.483):

- En el caso de **venta y prestación de servicios**: por la diferencia entre el impuesto repercutido en las operaciones gravadas y los impuestos soportados (descontados) legalmente autorizados.
- En la **importación**: aplicando la tarifa del impuesto sobre la base gravable correspondiente de cada operación.

El contribuyente puede **deducir** (ET art.485):

- el impuesto sobre las ventas soportado en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios;
- el impuesto abonado en la importación de bienes corporales muebles.

Los **saldos IVA** a favor del contribuyente, no imputados durante el año o periodo gravable en el que se generaron, pueden ser compensados o sujetos a devolución una vez presentada la declaración del Impuesto sobre la Renta y complementarios correspondiente al período gravable en el cual se generaron los excesos (ET art.485 párrafo).

En **servicios financieros**, el impuesto se determina aplicando la tarifa a la base gravable, integrada en cada operación, por el valor total de las comisiones y demás remuneraciones que perciba el responsable por los servicios prestados, independientemente de su denominación. Esta forma de determinar el impuesto **no se aplica** a los servicios contemplados en el ET art.476.2, 16 y 23 (administración de fondos del Estado y de la Seguridad Social; intereses y rendimientos financieros por operaciones de crédito y el leasing), ni al servicio de seguros que continúa rigiéndose por las normas especiales contempladas en este Estatuto (ET art.486-1).

Los contribuyentes sólo pueden **deducir el impuesto soportado** en las adquisiciones de bienes y servicios y en las importaciones, siempre y cuando las compras anteriores resulten computables como coste o gasto a efectos del Impuesto sobre la Renta y esas compras sean destinadas a operaciones gravadas (ET art.488).

Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a deducción sean destinados indistintamente a operaciones gravadas, exentas, o excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de ese descuento se efectúa en proporción a la cuantía de tales operaciones del

período fiscal correspondiente. La inexistencia de operaciones determina la postergación del cómputo al período fiscal siguiente en el que se verifique alguna de ellas (ET art.490).

En ningún caso el Impuesto a las Ventas tratado como descuento puede ser considerado como coste o gasto en el Impuesto sobre la Renta (ET art.493).

Por último, los contribuyentes **no pueden deducir** el impuesto soportado:

- en las operaciones realizadas con proveedores no inscritos o con aquellos declarados insolventes o ficticios por la DIAN, una vez publicada la decisión en un diario de amplia circulación nacional (ET art.494 y 495);
- el impuesto abonado en la adquisición o importación de activos fijos (ET art.491);
- los créditos o las deudas incobrables (ET art.492).

Exenciones

En el **2021**, los bienes siguientes (utilizando la Nomenclatura Arancelaria Andina vigente), se encuentran excluidos del impuesto y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto sobre las ventas (ET art.424):

01.03	Animales vivos de la especie porcina.
01.04	Animales vivos de las especies ovina o caprina.
01.05	Gallos, gallinas, patos, gansos, pavos (gallipavos) y pintadas, de las especies domésticas, vivos.
01.06	Los demás animales vivos.
03.01	Peces vivos, excepto los peces ornamentales de las posiciones 03.01.11.00.00 y 03.01.19.00.00.
03.03.41.00.00	Albacoras o atunes blancos.
03.03.42.00.00	Atunes de aleta amarilla (rabiles).
03.03.45.00.00	Atunes comunes o de aleta azul, del Atlántico y del Pacífico.
03.05	Pescado seco, salado o en salmuera, pescado ahumado, incluso cocido antes o durante el ahumado, harina, polvo y «pellets» de pescado, aptos para la alimentación humana.
04.04.90.00.00	Productos constituidos por los componentes naturales de la leche.
04.09	Miel natural.
05.11.10.00.00	Semen de Bovino.
06.01	Bulbos, cebollas, tubérculos, raíces y bulbos tuberosos, turiones y rizomas, en reposo vegetativo, en vegetación o en flor, plantas y raíces de achicoria, excepto las raíces de la partida 12.12.
06.02.90.90.00	Las demás plantas vivas (incluidas sus raíces), esquejes e injertos; micelios.
06.02.20.00.00	Plántulas para la siembra, incluso de especies forestales maderables.
07.01	Papas (patatas) frescas o refrigeradas.
07.02	Tomates frescos o refrigerados.
07.03	Cebollas, chalotes, ajos, puerros y demás hortalizas aliáceas, frescos o refrigerados.
07.04	Coles, incluidos los repollos, coliflores, coles rizadas, colinabos y productos comestibles similares del género Brassica, frescos o refrigerados.

07.05	Lechugas (<i>Lactuca sativa</i>) y achicorias, comprendidas la escarola y la endibia (<i>Cichorium</i> spp.), frescas o refrigeradas.
07.06	Zanahorias, nabos, remolachas para ensalada, salsifies, apionabos, rábanos y raíces comestibles similares, frescos o refrigerados.
07.07	Pepinos y pepinillos, frescos o refrigerados.
07.08	Hortalizas de vaina, aunque estén desvainadas, frescas o refrigeradas.
07.09	Las demás hortalizas, frescas o refrigeradas.
07.12	Hortalizas secas, incluidas las cortadas en trozos o en rodajas o las trituradas o pulverizadas, pero sin otra preparación.
07.13	Hortalizas de vaina secas desvainadas, aunque estén mondadas o partidas.
07.14	Raíces de yuca (<i>mandioca</i>), arrurruz o salep, aguaturmas (<i>patacas</i>), camotes (<i>batatas</i> , <i>boniatos</i>) y raíces y tubérculos similares ricos en fécula o inulina, frescos, refrigerados, congelados o secos, incluso troceados o en «pellets», médula de sagú.
08.01.12.00.00	Cocos con la cáscara interna (<i>endocarpio</i>)
08.01.19.00.00	Los demás cocos frescos
08.03	Bananas, incluidos los plátanos «plantains», frescos o secos.
08.04	Dátiles, higos, piñas (<i>ananás</i>), aguacates (<i>paltas</i>), guayabas, mangos y mangostanes, frescos o secos.
08.05	Agrios (cítricos) frescos o secos.
08.06	Uvas, frescas o secas, incluidas las pasas.
08.07	Melones, sandías y papayas, frescos.
08.08	Manzanas, peras y membrillos, frescos.
08.09	Damascos (<i>albaricoques</i> , <i>chabacanos</i>), cerezas, duraznos (<i>melocotones</i>) (incluidos los griñones <i>nectarines</i>), ciruelas y endrinas, frescos.
08.10	Las demás frutas u otros frutos, frescos.
09.01.11	Café en grano sin tostar, cáscara y cascarilla de café.
09.09.21.10.00	Semillas de cilantro para la siembra.
10.01.11.00.00	Trigo duro para la siembra.
10.01.91.00.00	Las demás semillas de trigo para la siembra.
10.02.10.00.00	Centeno para la siembra.
10.03	Cebada.
10.04.10.00.00	Avena para la siembra.
10.05.10.00.00	Maíz para la siembra.
10.05.90	Maíz para consumo humano.
10.06	Arroz para consumo humano.
10.06.10.10.00	Arroz para la siembra.
10.06.10.90.00	Arroz con cáscara (<i>Arroz Paddy</i>).
10.07.10.00.00	Sorgo de grano para la siembra.
11.04.23.00.00	Maíz trillado para consumo humano.

12.01.10.00.00	Habas de soya para la siembra.
12.02.30.00.00	Maníes (cacahuets, cacahuates) para la siembra.
12.03	Copra para la siembra.
12.04.00.10.00	Semillas de lino para la siembra.
12.05	Semillas de nabo (nabina) o de colza para siembra.
12.06.00.10.00	Semillas de girasol para la siembra.
12.07.10.10.00	Semillas de nueces y almendras de palma para la siembra.
12.07.21.00.00	Semillas de algodón para la siembra.
12.07.30.10.00	Semillas de ricino para la siembra. I
12.07.40.10.00	Semillas de sésamo (ajonjolí) para la siembra.
12.07.50.10.00	Semillas de mostaza para la siembra.
12.07.60.10.00	Semillas de cártamo para la siembra.
12.07.70.10.00	Semillas de melón para la siembra.
12.07.99.10.00	Las demás semillas y frutos oleaginosos para la siembra.
12.09	Semillas, frutos y esporas, para siembra.
12.12.93.00.00	Caña de azúcar.
17.01.13.00.00	Chancaca (panela, raspadura) Obtenida de la extracción y evaporación en forma artesanal de los jugos de caña de azúcar en trapiches paneleros.
18.01.00.11.00	Cacao en grano para la siembra.
18.01.00.19.00	Cacao en grano crudo.
19.01.10.91.00	Únicamente la Bienestarina.
19.01.90.20.00	Productos alimenticios elaborados de manera artesanal a base de leche.
19.05	Pan horneado o cocido y producido a base principalmente de harinas de cereales, con o sin levadura, sal o dulce, sea integral o no, sin que para el efecto importe la forma dada al pan, ni la proporción de las harinas de cereales utilizadas en su preparación, ni el grado de cocción, incluida la arepa de maíz.
20.07	Productos alimenticios elaborados de manera artesanal a base de guayaba.
22.01	Agua, incluidas el agua mineral natural o artificial y la gaseada, sin adición de azúcar u otro edulcorante ni aromatizada, hielo y nieve.
25.01	Sal (incluidas la de mesa y la desnaturalizada) y cloruro de sodio puro, incluso en disolución acuosa o con adición de antiaglomerantes o de agentes que garanticen una buena fluidez, agua de mar.
25.03	Azufre de cualquier clase, excepto el sublimado, el precipitado y el coloidal.
25.10	Fosfatos de calcio naturales, fosfatos aluminocálcicos naturales y cretas fosfatadas.
25.18.10.00.00	Dolomita sin calcinar ni sintetizar, llamada «cruda». Cal dolomita inorgánica para uso agrícola como fertilizante.
27.01	Hullas, briquetas, ovoides y combustibles sólidos similares, obtenidos de la hulla.
27.04.00.10.00	Coques y semicoques de hulla.
27.04.00.20.00	Coques y semicoques de lignito o turba.
27.11.11.00.00	Gas natural licuado.

27.11.12.00.00	Gas propano, incluido el autogás.
27.11.13.00.00	Butanos licuados.
27.11.21.00.00	Gas natural en estado gaseoso, incluido el biogás.
27.11.29	Gas propano en estado gaseoso y gas butano en estado gaseoso, incluido el autogás.
27.16	Energía eléctrica.
28.44.40	Material radioactivo para uso médico.
30.05	Guatas, gasas, vendas y artículos análogos (por ejemplo: apósitos, esparadrapos, sinapismos), impregnados o recubiertos de sustancias farmacéuticas o acondicionados para la venta al por menor con fines médicos, quirúrgicos, odontológicos o veterinarios.
31.01	Abonos de origen animal o vegetal, incluso mezclados entre sí o tratados químicamente, abonos procedentes de la mezcla o del tratamiento químico de productos de origen animal o vegetal.
31.02	Abonos minerales o químicos nitrogenados.
31.03	Abonos minerales o químicos fosfatados.
31.04	Abonos minerales o químicos potásicos.
31.05	Abonos minerales o químicos, con dos o tres de los elementos fertilizantes: nitrógeno, fósforo y potasio, los demás abonos, productos de este capítulo en tabletas o formas similares o en envases de un peso bruto inferior o igual a 10 kg.
38.08	Insecticidas, raticidas y demás antirroedores, fungicidas, herbicidas, inhibidores de germinación y reguladores del crecimiento de las plantas, desinfectantes y productos similares, presentados en formas o en envases para la venta al por menor, o como preparaciones o artículos, tales como cintas, mechas y velas azufradas y papeles matamoscas.
38.22.00.90.00	Reactivos de diagnóstico sobre cualquier soporte y reactivos de diagnóstico preparados, incluso sobre soporte.
40.01	Caucho natural.
40.11.70.00.00	Neumáticos de los tipos utilizados en vehículos y máquinas agrícolas o forestales.
40.14.10.00.00	Preservativos.
48.01.00.00.00	Papel prensa en bobinas (rollos) o en hojas.
48.02.61.90.00	Los demás papeles prensa en bobinas (rollos)
53.05.00.90.00	Pita (Cabuya, fique).
53.11.00.00.00	Tejidos de las demás fibras textiles vegetales.
56.08.11.00.00	Redes confeccionadas para la pesca.
59.11.90.90.00	Empaques de yute, cáñamo y fique.
63.05.10.10.00	Sacos (bolsas) y talegas, para envasar de yute.
63.05.90.10.00	Sacos (bolsas) y talegas, para envasar de pita (cabuya, fique).
63.05.90.90.00	Sacos (bolsas) y talegas, para envasar de cáñamo.
69.04.10.00.00	Ladrillos de construcción y bloques de calicanto, de arcilla, y con base en cemento, bloques de arcilla silvocalcareá.
71.18.90.00.00	Monedas de curso legal.
84.07.21.00.00	Motores fuera de borda, hasta 115HP.
84.08.10.00.00	Motores Diésel hasta 150HP.
84.24.82.21.00	Sistemas de riego por goteo o aspersión.

84.24.82.29.00	Los demás sistemas de riego.
84.24.90.10.00	Aspersores y goteros, para sistemas de riego.
84.33.20.00.00	Guadañadoras, incluidas las barras de corte para montar sobre un tractor.
84.33.30.00.00	Las demás máquinas y aparatos de henificar.
84.33.40.00.00	Prensas para paja o forraje, incluidas las prensas recogedoras.
84.33.51.00.00	Cosechadoras-trilladoras.
84.33.52.00.00	Las demás máquinas y aparatos de trillar.
84.33.53.00.00	Máquinas de cosechar raíces o tubérculos.
84.33.59	Las demás máquinas y aparatos de cosechar, máquinas y aparatos de trillar.
84.33.60	Máquinas para limpieza o clasificación de huevos, frutos o demás productos agrícolas.
84.33.90	Partes de máquinas, aparatos y artefactos de cosechar o trillar, incluidas las prensas para paja o forraje, cortadoras de césped y guadañadoras, máquinas para limpieza o clasificación de huevos, frutos o demás productos agrícolas, excepto las de la partida 84.37.
84.36.10.00.00	Máquinas y aparatos para preparar alimentos o piensos para animales.
84.36.80	Las demás máquinas y aparatos para uso agropecuario.
84.36.99.00.00	Partes de las demás máquinas y aparatos para uso agropecuario.
84.37.10	Máquinas para limpieza, clasificación o cribado de semillas, granos u hortalizas de vaina secas.
87.01	Tractores para uso agropecuario de las partidas 87.01.91.00.00, 87.01.92.00.00, 87.01.93.00.00, 87.01.94.00.00, 87.01.95.00.00.
87.13	Sillones de ruedas y demás vehículos para inválidos, incluso con motor u otro mecanismo de propulsión.
87.14.20.00.00	Partes y accesorios de sillones de ruedas y demás vehículos para inválidos de la partida 87.13.
87.16.20.00.00	Remolques y semirremolques, auto cargadores o auto descargadores, para uso agrícola.
90.01.30.00.00	Lentes de contacto.
90.01.40.00.00	Lentes de vidrio para gafas.
90.01.50.00.00	Lentes de otras materias para gafas.
90.18.39.00.00	Catéteres y catéteres peritoneales y equipos para la infusión de líquidos y filtros para diálisis renal de esta subpartida.
90.18.90.90.00	Equipos para la infusión de sangre.
90.21	Artículos y aparatos de ortopedia, incluidas las fajas y vendajes médico-quirúrgicos y las muletas tablillas, férulas u otros artículos y aparatos para fracturas, artículos y aparatos de prótesis, audífonos y demás aparatos que lleve la propia persona o se le implanten para compensar un defecto o incapacidad. Las impresoras braille, máquinas inteligentes de lectura para ciegos, software lector de pantalla para ciegos, estereotipadoras braille, líneas braille, regletas braille, cajas aritméticas y de dibujo braille, elementos manuales o mecánicos de escritura del sistema braille, así como los bastones para ciegos, aunque estén dotados de tecnología, contenidos en esta partida arancelaria.
96.09.10.00.00	Lápices de escribir y colorear.

Adicionalmente, se exceptúan del impuesto:

- Las **materias primas químicas** destinadas a la producción de plaguicidas e insecticidas de la partida 38.08 y de los fertilizantes de las partidas 31.01 a 31.05, destinadas a la producción de medicamentos de las posiciones 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06 (ET art.424-1).

- Las materias primas destinadas a la producción de **vacunas** acreditadas (ET art.424-2).
- Todos los productos de **soporte nutricional** (incluidos los suplementos dietarios y los complementos nutricionales en sus diversas presentaciones del régimen especial administrados por vía enteral a pacientes con patologías específicas o con condiciones especiales y los alimentos para pacientes que requieren nutrición enteral por sonda a corto o largo plazo, clasificados por las subpartidas 21.06.90.79.00, 21.06.90.90.00 y 22.02.90.99.00 (ET art.424-3).
- Los dispositivos **anticonceptivos** para uso femenino (ET art.424-4).
- Los **computadores personales** de escritorio o portátiles, cuyo valor no exceda de **50 UVT** (ET art.424-5).
- Los dispositivos **móviles** inteligentes (tabletas y celulares), cuyo valor no exceda de **22 UVT** (ET art.424-6).
- Los equipos y elementos (nacionales o importados) destinados a la construcción, instalación, montaje y operación de **sistemas de control ambiental** (ET art.424-7).
- Los **alimentos** de consumo humano y animal **importados** de los países colindantes a los departamentos de Vichada, Guajira, Guainía y Vaupés destinados al consumo local en esos departamentos (ET art.424-8).
- Los **alimentos** de consumo humano **donados** a los bancos de alimentos legalmente constituidos (ET art.424-9).
- Los **objetos de interés artístico, cultural e histórico** adquiridos por los museos de la Red Nacional de Museos y las entidades públicas propietarias o administradoras de estos bienes (ET art.424-11).
- Desde el **2020**, la **venta de bienes inmuebles** (ET art.424-12).
- Desde el **2020**, el consumo humano y animal, **vestuario**, elementos de aseo y medicamentos para uso humano o veterinario, materiales de construcción importados y comercializados en los departamentos de Guainía, Guaviare, Vaupés y Vichada, destinados al consumo en el departamento (ET art.424-13).
- El combustible de aviación para servicios de **transporte aéreo nacional de pasajeros y de carga** con origen y destino a los departamentos de Guainía, Amazonas, Vaupés, San Andrés Islas y Providencia, Arauca y Vichada (ET art.424-14).
- Los productos adquiridos o importados al departamento del **Amazonas** en el marco del convenio Colombo-Peruano y el convenio con la República Federativa del Brasil (ET art.424-15).
- La compraventa de maquinaria y equipos destinados al desarrollo de proyectos o actividades registrados en el Registro Nacional de **Reducción de Emisiones de Gases Efecto Invernadero**, que generen y certifiquen reducciones de Gases Efecto Invernadero – GEI (ET art.424-16).
- Desde el **2020**, las bicicletas, bicicletas eléctricas, motos eléctricas, patines, monopatines, monopatines eléctricos, patinetas, y patinetas eléctricas, de hasta 50 UVT (ET art.424-17).
- Desde el **2020**, la venta de todo tipo de libros y publicaciones de carácter científico y cultural por los editores, distribuidores o librerías (ET art.424-18).
- El petróleo crudo recibido por parte de la Agencia Nacional de Hidrocarburos por concepto de pago de regalías para su respectiva monetización (ET art.424-parágrafo).
- Desde el **2020**, las entregas de comidas y bebidas preparadas (en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías), para consumo en el lugar, para llevar o para entrega a domicilio, los servicios de catering, y la entrega de comidas y bebidas alcohólicas para consumo en bares, tabernas y discotecas, excluidas las franquicias (ET art.426).
- las pólizas de seguros de vida (individual y colectivo), accidentes personales, enfermedades catastróficas, de educación (en todos sus niveles), nacionales o extranjeros, ni los contratos de reaseguro (ET art.427)
- Determinadas importaciones (ET at.428):
 - ◆ Materia para su transformación y posterior exportación;
 - ◆ Artículos para misiones diplomáticas y consulares, así como misiones técnicas extranjeras;
 - ◆ Armas y municiones para la defensa;
 - ◆ Maquinaria pesada (no producida en Colombia) para industrias básicas;

- ◆ Maquinaria y equipos (no producidos en Colombia) para reciclamiento, procesamiento y saneamientos medioambientales;
- ◆ Maquinaria industrial (no producida en Colombia) para transformación de materias primas;
- ◆ Bienes y equipos en el ámbito de acuerdos internacionales de cooperación, excluidas las empresas públicas;
- ◆ Maquinaria y equipos destinados a la reducción de gases de efecto invernadero y al desarrollo sostenible;
- ◆ Envíos postales de valor inferior a **US\$ 200**.
- ◆ Equipos y elementos para el desarrollo de proyectos científicos, tecnológicos e innovadores cualificados (ET art.428-1)

Asimismo, están excluidos del impuesto los siguientes servicios y bienes relacionados, **sin derecho a deducción** del IVA soportado (ET art.476):

- Los servicios (médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio), para la **salud humana**, con la excepción de los tratamientos de belleza y las cirugías estéticas diferentes de las plásticas reparadoras o funcionales.
- Los servicios de **administración de fondos** del Estado y de la Seguridad Social.
- Los **planes obligatorios de salud** del sistema de seguridad social en salud prestados por entidades autorizadas, los servicios prestados por las administradoras del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida, los servicios prestados por administradoras de riesgos laborales y de seguros y reaseguros para invalidez y sobrevivientes, contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad.
- Las **comisiones** por la colocación de planes de salud del sistema general de seguridad social en salud expedidos por entidades autorizadas que no estén sometidos al Impuesto sobre las Ventas (IVA).
- Los servicios **educativos** (en todos sus niveles) prestados por establecimientos reconocidos, y los prestados por personas naturales a dichos establecimientos.
- Los servicios de **restaurante**, cafetería y transporte prestados por **establecimientos educativos**.
- Los servicios de evaluación de la educación y de elaboración y aplicación de exámenes para la selección y **promoción de personal**, prestados por organismos o entidades de la administración pública.
- Los servicios de **educación virtual** (prestados en Colombia o en el exterior) para el desarrollo de contenidos **digitales**.
- Los servicios de conexión y acceso a **internet** de los usuarios residenciales del estrato 3.
- Los primeros **325 minutos** mensuales del **servicio telefónico** local facturado a los usuarios de los estratos **1, 2 y 3** y los servicios prestados desde teléfonos públicos.
- Los servicios de **transporte público** (terrestre, fluvial y marítimo) de personas en Colombia, y los de transporte (público o privado; nacional e internacional) de carga marítima, fluvial, terrestre y aéreo, incluyendo el transporte de gas e hidrocarburos.
- El **transporte aéreo** nacional de pasajeros con origen y destino a zonas de Colombia donde no exista transporte terrestre organizado.
- Los servicios públicos de **energía**, gas u otros insumos.
- Los servicios públicos de **agua**, alcantarillado, de aseo público y de recolección de basuras.
- El **gas** domiciliario (por tubería o distribuido en cilindros).
- Los servicios de **alimentación** (contratados con recursos públicos), destinados al sistema penitenciario, de asistencia social, de escuelas de educación pública, a las Fuerzas Militares, Policía Nacional, Centro de Desarrollo Infantil, centros geriátricos públicos, hospitales públicos, comedores comunitarios.
- Los servicios de **arrendamiento de inmuebles** para vivienda y los de espacios para exposiciones y muestras artesanales nacionales, incluidos los eventos artísticos y culturales.

- Los **intereses** y rendimientos financieros por operaciones de crédito y el arrendamiento financiero (leasing).
- Los servicios de pago de **incentivos** o transferencias monetarias condicionadas de los programas sociales del Gobierno nacional.
- Las **entradas** de cine, eventos deportivos, culturales, incluidos los musicales y de recreación familiar, y los espectáculos de toros, hípicas y caninos.
- Los **servicios funerarios**, los de cremación, inhumación y exhumación de cadáveres, alquiler y mantenimiento de sepulcros y mausoleos.
- La adquisición de **licencias de software** para el desarrollo comercial de contenidos digitales.
- El **suministro de páginas web**, servidores (hosting), computación en la nube («cloud computing»).
- Las comisiones abonadas por los servicios prestados para el desarrollo de procesos de **titularización de activos** a través de universalidades y patrimonios autónomos, cuyo pago se realice exclusivamente con cargo a los recursos de tales universalidades o patrimonios autónomos.
- Las comisiones percibidas por sociedades fiduciarias y comisionistas de bolsa por la **administración de fondos de inversión colectiva**.
- Determinados servicios destinados a la **adecuación de tierras**, a la producción agropecuaria y pesquera y a la comercialización de los respectivos productos.
- La **comercialización de animales** vivos y el servicio de faenamiento.
- los servicios de **hotelería y turismo** prestados en municipios que integran determinadas zonas de régimen aduanero especial, hasta **31-12-2021**.
- Las operaciones de **compraventa de divisas**, así como las operaciones cambiarias sobre instrumentos derivados financieros.
- Las **comisiones** percibidas por la utilización de **tarjetas** crédito y débito.
- Los servicios de **promoción y fomento deportivo** prestados por clubes deportivos.
- Los servicios de **reparación y mantenimiento de naves y artefactos navales** marítimos y fluviales de bandera colombiana, excepto los servicios de diseño, construcción y mantenimiento de armas, municiones y material de guerra, con destino a la fuerza pública, así como la capacitación de tripulaciones de las Fuerza Pública, prestados por las entidades descentralizadas del orden nacional de sector defensa.
- Los servicios de publicidad en **periódicos** con ventas de publicidad a **31** de diciembre del año inmediatamente anterior inferiores a **180.000 UVT**.
- La publicidad en las **emisoras de radio** con ventas inferiores a **30.000 UVT** al **31** de diciembre del año inmediatamente anterior y las programadoras de canales regionales de televisión con ventas inferiores a **60.000 UVT** al **31** de diciembre del año inmediatamente anterior. Aquellas que superen este monto se rigen por la regla general.
- **Desde el 1-1-2020**, los servicios de **corretaje** de contratos de **reaseguros**.

Por otra parte, en **2021**, se encuentran **exentos** del impuesto, con **derecho a compensación y devolución**, los siguientes bienes (ET art.477):

01.02	Animales vivos de la especie bovina, excepto los de lidia
01.05.11.00.00	Pollitos de un día de nacidos
02.01	Carne de animales de la especie bovina, fresca o refrigerada
02.02	Carne de animales de la especie bovina, congelada
02.03	Carne de animales de la especie porcina, fresca, refrigerada o congelada
02.04	Carne de animales de las especies ovina o caprina, fresca, refrigerada o congelada
02.06	Despojos comestibles de animales de las especies bovina, porcina, ovina, caprina, caballar, asnal o mular, frescos, refrigerados o congelados

02.07	Carne y despojos comestibles, de aves de la partida 01.05, frescos, refrigerados o congelados
02.08.10.00.00	Carnes y despojos comestibles de conejo o liebre, frescos, refrigerados o congelados
02.08.90.00.00	Únicamente carnes y despojos comestibles frescos, refrigerados o congelados de cuyes
03.02	Pescado fresco o refrigerado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04
03.03	Pescado congelado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04. Excepto los atunes de las partidas 03.03.41.00.00, 03.03.42.00.00 y 03.03.45.00.00
03.04	Filetes y demás carne de pescado (incluso picada), frescos, refrigerados o congelados
03.06	Únicamente camarones de cultivo
04.01	Leche y nata (crema), sin concentrar, sin adición de azúcar ni otro edulcorante
04.02	Leche y nata (crema), concentradas o con adición de azúcar u otro edulcorante
04.06.10.00.00	Queso fresco (sin madurar), incluido el lactosuero, y requesón
04.07.11.00.00	Huevos de gallina de la especie Gallusdomesticus, fecundados para incubación
04.07.19.00.00	Huevos fecundados para incubación de las demás aves
04.07.21.90.00	Huevos frescos de gallina
04.07.29.90.00	Huevos frescos de las demás aves
10.06	Arroz para consumo humano (excepto el arroz con cáscara o «Arroz Paddy» de la partida 10.06.10.90.00 y el arroz para la siembra de la partida 10.06.10.10.00)
19.01.10.10.00	Fórmulas lácteas para niños de hasta 12 meses de edad, únicamente la leche maternizada o humanizada
19.01.10.99.00	Únicamente preparaciones infantiles a base de leche
29.36	Provitaminas y vitaminas, naturales o reproducidas por síntesis (incluidos los concentrados naturales) y sus derivados utilizados principalmente como vitaminas, mezclados o no entre sí o en disoluciones de cualquier clase.
29.41	Antibióticos.
30.01	Glándulas y demás órganos para usos opoterápicos, desecados, incluso pulverizados, extracto de glándulas o de otros órganos o de sus secreciones, para usos opoterápicos, heparina y sus sales, las demás sustancias humanas o animales preparadas para usos terapéuticos o profilácticos, no expresadas ni comprendidas en otra parte.
30.02	Sangre humana, sangre animal preparada para usos terapéuticos, profilácticos o de diagnóstico, antisueros (sueros con anticuerpos), demás fracciones de la sangre y productos inmunológicos modificados, incluso obtenidos por proceso biotecnológico, vacunas, toxinas, cultivos de microorganismos (excepto las levaduras) y productos similares.
30.03	Medicamentos (excepto los productos de las partidas 30.02, 30.05 o 30.06) constituidos por productos mezclados entre sí, preparados para usos terapéuticos o profilácticos, sin dosificar ni acondicionar para la venta al por menor.
30.04	Medicamentos (excepto los productos de las partidas 30.02, 30.05 o 30.06) constituidos por productos mezclados o sin mezclar preparados para usos terapéuticos o profilácticos, dosificados o acondicionados para la venta al por menor.
30.06	Preparaciones y artículos farmacéuticos a que se refiere la nota 4 de este capítulo.
85.04.40.90.90	Inversor de energía para sistema de energía solar con paneles
85.41.40.10.00	Paneles solares
90.32.89.90.00	Controlador de carga para sistema de energía solar con paneles.
93.01	Armas de guerra, excepto los revólveres, pistolas y armas blancas, de uso privativo de las fuerzas Militares y la Policía Nacional
96.19	Compresas y toallas higiénicas (texto adicionado en cumplimiento a lo ordenado por la Corte Constitucional en Sentencia C-117-18)

Adicionalmente se encuentran exentos del impuesto:

- El **alcohol carburante** destinado a la mezcla con gasolina para automóviles y el biocombustible de origen vegetal o animal utilizado en motores diésel de producción nacional con destino a la mezcla con ACPM.
- Las municiones, el **material de guerra** y determinados elementos y materiales de uso privativo por parte del Ejército y la Policía Nacional.
- Las ventas de **automóviles nuevos** (completos o en partes para su posterior ensamblaje), destinados al transporte público de pasajeros por parte de pequeños transportistas propietarios de hasta 2 vehículos. El beneficio también se aplica (por una sola vez) a efectos de reposición de uno o dos vehículos propios. Este beneficio tiene **vigencia de 5 años** (a partir de **2020**).
- Este mismo beneficio se aplica a los vehículos **automóviles destinados al transporte** de carga de más de **10,5 toneladas** de peso bruto, en las mismas condiciones anteriores.
- **A partir de junio de 2019**, las **bicicletas, motocicletas y motocarros** (incluidas sus partes) comercializadas en los departamentos de Amazonas, Guainía, Guaviare, Vaupés y Vichada, destinadas al consumo dentro del mismo departamento, así como las importaciones.
- El consumo humano y animal, vestuario, elementos de aseo y medicamentos para uso humano o veterinario, materiales de construcción comercializados en el departamento de **Amazonas**, destinados al consumo dentro del mismo departamento.

Asimismo, se aplica una exención del impuesto a determinados bienes **en función de su destino o uso**:

- las ventas de libros y revistas de carácter científico y cultural (ET art.478);
- los bienes corporales muebles que se exporten; el servicio de reencauche y los servicios de reparación de las embarcaciones marítimas y de las aeronaves, de bandera o matrícula extranjera y la venta en Colombia de bienes exportables a sociedades de comercialización internacional, siempre que sean efectivamente exportados (ET art.479).

También se aplica una exención en el Impuesto sobre las Ventas a las **importaciones** de bienes y equipos destinados al **deporte**, a la **salud**, a la **investigación científica y tecnológica**, y a la **educación**, donados a favor de entidades oficiales o sin ánimo de lucro, por personas o entidades nacionales o por entidades, personas o gobiernos extranjeros. Así mismo, están excluidas del impuesto las importaciones de los bienes y equipos para la seguridad nacional con destino a la Fuerza Pública (ET art.480).

Esa exención se aplica sobre la importación de bienes y equipos efectuada en base a convenios, tratados, acuerdos internacionales e interinstitucionales o proyectos de cooperación, donados en favor del Gobierno Nacional o entidades de derecho público del orden nacional por personas naturales o jurídicas, organismos multilaterales o gobiernos extranjeros.

Por otra parte, a efectos del Impuesto sobre las Ventas, sólo califican como bienes y servicios **exentos con derecho a devolución bimestral** (ET art.481):

- Los bienes corporales muebles que se **exporten**.
- Los bienes corporales muebles vendidos en Colombia a sociedades de **comercialización internacional**, siempre que sean efectivamente exportados directamente o una vez transformados, así como los servicios intermedios de producción prestados a esas sociedades, siempre que el bien final sea efectivamente exportado.
- Los servicios prestados en Colombia que sean **utilizados** exclusivamente en el **exterior** por empresas o personas sin actividades en Colombia.
- Los servicios **turísticos** prestados a residentes extranjeros que sean utilizados en territorio colombiano, originados en paquetes vendidos por agencias operadores u hoteles inscritos en el registro nacional de turismo. En el caso de los servicios hoteleros la exención se aplica independientemente de que el responsable del pago sea el huésped no residente en Colombia, o la agencia de viaje.

De igual forma, los paquetes turísticos vendidos por hoteles cualificados a las agencias operadoras, utilizados en Colombia por residentes en el exterior.

- Las **materias primas**, componentes, insumos y bienes terminados vendidos desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca o entre estos, siempre que esos bienes resulten necesarios para el desarrollo del objeto social de los usuarios.
- Los **libros y revistas** de carácter científico y cultural y los productores e importadores de cuadernos de escolares (subpartida 48.20.20.00.00); los diarios y publicaciones periódicas impresas, así como los contenidos y las suscripciones de las ediciones digitales de los periódicos, las revistas y los libros.
- Los **productores** de los **bienes exentos** del impuesto del ET art.477, incluidos en la tabla anterior, que adopten y utilicen el sistema de facturación electrónica de la DIAN, involucrando a toda su cadena de clientes y proveedores.
- Los servicios de conexión y acceso a **internet** desde redes fijas de los suscriptores residenciales de los estratos 1 y 2.

Sin perjuicio de la exención aplicada a los servicios prestados en Colombia que sean utilizados en el exterior por personas no residentes, también se entiende que existe una exportación para los servicios relacionados con la **producción de obras de cine**, televisión, audiovisuales de cualquier género y en los servicios de desarrollo de software (protegidos por el derecho de autor) y que una vez exportados sean difundidos desde el exterior en el mercado internacional y a ellos se pueda acceder desde Colombia por cualquier medio tecnológico (ET art.481 parágrafo).

No puede aplicarse la exención ni la exclusión del IVA en las importaciones de bienes, cuando tengan producción nacional y se encuentren gravados con el Impuesto sobre las Ventas (ET art.482-1).

B. Impuesto Nacional al Consumo

(D N° 624 -ET-; L N° 1607-12; D N° 0568-13)

Hecho imponible

(ET art.512-1)

El hecho imponible del denominado *Impuesto Nacional al Consumo*⁹ está constituido por la prestación y la venta al consumidor final o la importación por parte del consumidor final, de los siguientes **bienes y servicios**:

- La prestación de servicios de **telefonía móvil**, **internet** y navegación móvil, y servicio de datos.
- Las **ventas** de determinados **bienes corporales muebles** de producción interna o importados (vehículos automóviles, motocicletas, barcos, aviones, globos, etc.). El impuesto no se aplica a las ventas de determinados vehículos que constituyen activos fijos para el vendedor, salvo que se trate de automóviles y demás activos fijos vendidos a nombre y por cuenta de tercero y para las aeronaves.
- Los servicios de **entrega de comidas y bebidas** preparadas en establecimientos de alimentación, y hostelería (restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías), para consumo en el lugar, para llevar o para entrega a domicilio; los servicios de alimentación bajo contrato y los de catering, así como las entregas de comidas y bebidas alcohólicas en bares,

⁹ El Impuesto Nacional al Consumo constituye para el comprador un **coste deducible** del Impuesto sobre la Renta, como mayor valor del bien o servicio adquirido. El Impuesto Nacional al Consumo no genera **impuestos descontables** en el Impuesto sobre las Ventas (IVA).

tabernas y discotecas. A partir de **2019**, el impuesto no se aplica a la venta de bebidas y comidas bajo franquicias.

El impuesto se **devenga**:

- en las **importaciones**: en el momento de salida de la aduana de los bienes importados;
- en las **ventas de bienes**: en la entrega material de los bienes;
- en las prestaciones de servicios de **comidas y bebidas**: en el momento de la prestación del servicio o de la emisión de la factura por parte del responsable al consumidor final.

Sujeto pasivo

(ET art.512-1)

Son sujetos pasivos **responsables** del Impuesto al Consumo:

- Los prestadores de servicios de **telefonía** móvil, datos y/o internet y navegación móvil.
- Los prestadores de servicios de **entrega de comidas y bebidas**.
- Los **importadores** como usuarios finales.
- Los vendedores de **bienes sujetos** al impuesto.
- En la **venta de vehículos usados**, los intermediarios profesionales.

A partir de **2020**, **no** se consideran **sujetos pasivos** del Impuesto Nacional al Consumo de restaurantes y bares a las personas naturales que cumplan las siguientes **condiciones** (ET art.512-13):

- que en el año anterior hubieren obtenido **ingresos brutos** totales, provenientes de la actividad, inferiores a **3.500 UVT**;
- que tengan máximo un **establecimiento** de comercio, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.

Base imponible y tipo de gravamen

El impuesto se aplica a los **tipos** siguientes:

- Se gravan a un **tipo del 4%**, los servicios de telefonía móvil, datos, internet y navegación (ET art.512-2). En este caso:
 - ◆ el tipo se aplica sobre la totalidad del servicio, excluyendo el impuesto sobre las ventas; y,
 - ◆ solo se gravan los servicios de datos, internet y navegación móvil en la cuantía que excedan de **1,5 UVT** mensuales;
 - ◆ el impuesto se devenga en el momento del pago por parte del usuario.
- Se gravan a un **tipo del 8%** los siguientes bienes y servicios:
 - ◆ Los **servicios de restaurantes y bares**. La base imponible de los servicios de restauración está conformada por el precio total de consumo, incluidas las bebidas y demás valores adicionales. La propina, por ser voluntaria, no forma parte de la base del impuesto. Tampoco forman parte de la base imponible los alimentos excluidos del impuesto sobre las ventas que sean vendidos sin transformaciones o preparaciones adicionales (ET art.512-9).
 - ◆ Los vehículos **automóviles de tipo familiar** y camperos, cuyo valor FOB o equivalente, sea inferior a **USD \$30.000**, con sus accesorios (ET art.512-3).
 - ◆ Los **pick-up** cuyo valor FOB o equivalente, sea inferior a **USD \$30.000**, con sus accesorios (ET art.512-3).
 - ◆ Las **motocicletas** de cilindrada superior a **200 c.c** (ET art.512-3).

- ◆ Los **yates** y demás y embarcaciones deportivas; barcas (botes) de remo y canoas (ET art.512-3).
- Se gravan a un **tipo del 16%** los siguientes bienes (ET art.512-4):
 - ◆ Los vehículos automóviles de tipo familiar, los camperos y las pick-up, con un valor FOB o equivalente, igual o superior a **USD \$30.000**, con sus accesorios.
 - ◆ Los pick-up cuyo valor FOB o equivalente, sea igual o superior a **USD \$30.000**, con sus accesorios.
 - ◆ Los globos y dirigibles; planeadores, alas planeadoras y demás aeronaves, no propulsados con motor de uso privado.
 - ◆ Las demás aeronaves (helicópteros, aviones); vehículos espaciales (incluidos los satélites) y sus vehículos de lanzamiento y vehículos suborbitales, de uso privado.

La **base imponible** del impuesto en la venta e importación de vehículos automóviles está constituida por el valor total de los mismos (incluidos los accesorios de fábrica), abonado por el adquirente, sin incluir el impuesto a las ventas (ET art.512-3 párrafo 3º).

En el caso de la venta de **vehículos y aeronaves usados** adquiridos de propietarios para quienes estos constituyan activos fijos, la base gravable está formada por la diferencia entre el valor total de la operación, determinado anteriormente y el precio de adquisición (ET art.512-3 párrafo 4º).

Este impuesto no se aplica a vehículos usados con una **antigüedad superior a 4 años**, contados desde la venta inicial al consumidor final o la importación por este.

Exenciones

(ET art.512-5)

Están excluidos del impuesto los siguientes **vehículos automóviles**:

- los taxis y vehículos de servicio público clasificables por la partida arancelaria 87.03;
- los vehículos para el transporte de **10** o más personas, incluido el conductor, de la partida arancelaria 87.02;
- los vehículos para el transporte de mercancías de la partida arancelaria 87.04;
- los coches ambulancias, celulares y mortuorios, clasificables en la partida arancelaria 87.03;
- los motocarros de tres ruedas para el transporte de carga o personas o cuando sean destinados como taxis, con capacidad máxima de **1.700 libras**, que sólo operen en municipios autorizados;
- las aeronaves de enseñanza de hasta de **2** plazas y las de servicio público;
- las motos y motocicletas de cilindrada hasta de **200 c.c.**;
- los vehículos eléctricos no blindados de las partidas 87.02, 87.03 y 87.04;
- las barcas de remo y canoas para la pesca artesanal clasificables en la partida 89.03.

También se excluyen del impuesto, los **servicios de restaurante y cafetería** prestados por establecimientos educativos; así como los servicios de alimentación institucional o a empresas, prestados bajos contrato (**catering**).

Liquidación y pago del impuesto

(ET art.512-6)

Los contribuyentes del impuesto están obligados a presentar una declaración y a efectuar el pago del impuesto con carácter **bimestral** a la DIAN.

Los demás responsables y agentes retenedores obligados a llevar **libros de contabilidad** deben presentar esa declaración del Impuesto Nacional al Consumo firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto del responsable en el último día del año inmediatamente anterior o los ingresos brutos de ese año, sean superiores a **100.000 UVT**.

C. Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas

(D 2198-17; ET -art.512-15)

Desde el **1-7-2017**, se encuentran sujetas al denominado *Impuesto Nacional al Consumo*¹⁰ las entregas, a cualquier título, de bolsas plásticas cuyo objeto sea cargar o llevar los productos vendidos por los establecimientos comerciales que las entreguen.

Hecho imponible

(ET art.512-15)

El hecho imponible lo constituye la entrega de las bolsas plásticas. El impuesto se **devenga** en el momento de la entrega de la bolsa.

En todos los casos, en la **factura** de compra o documento equivalente debe constar expresamente el número de bolsas y el valor del impuesto causado.

Sujeto pasivo

(ET art.512-15)

Son sujetos pasivos del impuesto las personas que opten por recibir bolsas plásticas en los establecimientos (incluyendo domicilios). Son **responsables** del tributo las personas naturales o jurídicas que forman parte del régimen de responsabilidad del IVA.

Los sujetos pasivos del **monotributo** pueden acogerse voluntariamente al impuesto. En este caso, la cuantía del impuesto se considera incluida en la tarifa fija del SIMPLE (ET art.512-15 párrafo 3º).

¹⁰ Este impuesto no puede ser considerado como coste, deducción o impuesto descontable.

Tipo de gravamen

(ET art.512-15)

La **tarifa** del impuesto es la de la siguiente tabla:

Año	Tipo por bolsa (\$)
2017	20
2018	30
2019	40
2020	50

La tarifa de las bolsas plásticas que ofrezcan **soluciones ambientales** es del **0%, 25%, 50%** o **75%** del valor pleno de la tarifa, según el nivel (de **1** a **4**) de impacto al medio ambiente y la salud pública (ET art.512-15 párrafo 1º).

Exenciones

(ET art.512-16)

No se encuentra sujeta a este impuesto la **entrega** de las siguientes bolsas plásticas:

- aquellas cuya finalidad no sea cargar o llevar productos adquiridos en el establecimiento que la entrega;
- las que sean utilizadas como material de embalaje de los productos pre-envasados;
- las bolsas biodegradables certificadas;
- las bolsas reutilizables que posean unas características técnicas y mecánicas que permiten ser usadas varias veces, sin que para ello requieran procesos de transformación.

D. Impuesto Nacional al Consumo de Cannabis

(ET art.512-17 adicionado por la L N° 1819-16 art.209)

Están sujetas al Impuesto Nacional al Consumo de Cannabis, las ventas de productos transformados a partir de cannabis psicoactivo o no psicoactivo.

Hecho imponible

(ET art.512-17)

El hecho imponible del impuesto está constituido por las ventas de productos transformados a partir de cannabis psicoactivo o no psicoactivo.

El Impuesto Nacional al Consumo de Cannabis se **devenga** por la venta realizada por el transformador, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de estos, en el momento de la entrega (ET art.512-21).

A efectos del impuesto, se consideran **ventas**, entre otros:

- Todos los actos que impliquen la **transferencia a título gratuito u oneroso**, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros.
- Los **retiros o disminuciones de inventarios** de productos transformados a partir de cannabis realizados por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa.

Sujeto pasivo

(ET art.512-18)

El Impuesto Nacional al Consumo de Cannabis está a cargo del transformador¹¹.

Base imponible

(ET art.512-19)

La base imponible del impuesto está constituida por el valor total del **producto final** del transformador o responsable del impuesto, sin incluir el impuesto sobre las ventas.

Tipo impositivo

(ET art.512-20)

El tipo aplicable del impuesto es del **16%** del valor del producto final, en cualquiera de sus presentaciones.

El Impuesto Nacional al Consumo de Cannabis:

- constituye para el responsable un costo deducible del Impuesto sobre la Renta como mayor valor del bien;
- no genera impuestos descontables en el Impuesto sobre las Ventas (IVA);
- debe estar discriminado en la factura de venta, en el documento equivalente o en el documento que soporte la venta.

¹¹ Se entiende por **transformador**, al comprador o productor de cannabis, psicoactivo o no psicoactivo, que somete el mismo a un proceso de transformación.

IV. Impuestos Selectivos

- A. Impuesto Nacional a la Gasolina y al Aceite Combustible para Motores
- B. Impuesto Nacional al Carbono
- C. Contribución Parafiscal al Combustible

A. Impuesto Nacional a la Gasolina y al Aceite Combustible para Motores

(L N° 1607-12 art.167 -modificado por L N° 1819-16 art.218- y art.168; D N° 0568-13)

Hecho imponible

(L N° 1607-12 art.167)

Está constituido por la venta, retiro e importación (para consumo propio o para la venta) de gasolina y Aceite Combustible para Motores (ACPM). Es un impuesto monofásico y el impuesto se **devenga**:

- en las **ventas** efectuadas por los productores: en la fecha de emisión de la factura;
- en los **retiros** para el autoconsumo de los productores: en la fecha del retiro;
- en las **importaciones**: en la fecha en que se nacionalice la gasolina o el ACPM.

Sujeto pasivo

(L N° 1607-12 art.167 parágrafo 1°)

Son sujetos pasivos del impuesto:

- el adquirente de la gasolina o el ACPM del productor o el importador;
- el productor, cuando realiza retiros para consumo propio; y,
- el importador que realiza retiros para consumo propio.

Son **responsables** del impuesto el productor o el importador de los bienes sometidos al impuesto, independientemente de su calidad de sujeto pasivo, cuando se realiza el hecho imponible.

- La venta de **diésel marino** y los combustibles utilizados en el reaprovisionamiento de buques en tráfico internacional es considerada como una exportación, por lo que dicha venta está exenta del impuesto (L N° 1607-12 art.167 parágrafo 2°).
- El Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM es **deducible** del Impuesto sobre la Renta (L N° 1607-12 art.167 parágrafo 4°).

Base imponible y tipo de gravamen

(L N° 1607-12 art.168)

El Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM se liquida, **a partir del 1-2-2021**, de acuerdo con los tipos siguientes del impuesto aplicables al galón de combustible (Resol N° 000007, de 29-1-21):

- gasolina normal: **\$555,05**;
- gasolina extra: **\$1.053,47**;
- ACPM: **\$531,27**;
- los demás productos definidos como gasolina y ACPM, distintos a la gasolina extra: **\$555,05**.

El impuesto correspondiente a las mezclas ACPM - biocombustible para uso en **motores diésel** es:

Proporción		Impuesto (\$)
ACPM (%)	Biocombustible (%)	
98	2	520,64
96	4	510,01
92	8	488,76
90	10	478,14

Por otra parte, los combustibles utilizados en **actividades de pesca y cabotaje** en las costas colombianas o en las actividades desarrolladas por la Armada colombiana (guardacostas), así como el diésel marítimo/ fluvial y los aceites vinculados, están sujetos a un tipo de gravamen de **\$677,11** por galón.

La venta, retiro o importación de gasolina y ACPM dentro del territorio del Departamento Archipiélago de San Andrés estarán sujetos al Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM así:

- A la Gasolina corriente liquidado a razón de **\$1.093,38** por galón.
- A la Gasolina extra liquidado a razón de **\$1.156,90** por galón, y - Al ACPM liquidado a razón de **\$724,42** por galón.

Desde el 1-1-2018, el valor del Impuesto Nacional **debe ser ajustado** cada primero de febrero con la inflación del año anterior.

Exenciones

(DUR 1625-16 art.1.5.2.3.1)

Se aplica una exención del impuesto en la **importación** o en la **venta** de:

- las gasolinas del tipo **100/130**, utilizadas en aeronaves;
- el ACPM utilizado para generación eléctrica en zonas no interconectadas, el turbo combustible de aviación y las mezclas del tipo IFO utilizadas para el funcionamiento de grandes naves marítimas;
- los combustibles líquidos distribuidos en los departamentos y municipios ubicados en zonas de frontera, para ser consumidos en esas zonas.

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 1607-12 art.170)

La declaración y pago del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM se efectúa en los plazos y condiciones señalados por el Gobierno Nacional.

La **DIAN** es la institución encargada de la administración, fiscalización y recaudación del impuesto (L N° 1607-12 art.169).

B. Impuesto Nacional al Carbono

(L N° 1819-16 art.221 s.)

El *Impuesto al Carbono* es un gravamen que recae sobre el contenido de carbono de todos los combustibles fósiles, incluyendo los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil utilizados con fines energéticos, siempre que sean utilizados para la combustión.

Hecho imponible

(L N° 1819-16 art.221)

Está constituido por la venta (en Colombia), retiro e importación (para consumo propio o para la venta) de **combustibles** fósiles y se causa en una sola etapa respecto del hecho imponible que ocurra primero.

En el caso del **gas** y de **derivados de petróleo**, el impuesto se causa:

- en las ventas efectuadas por los productores: en la fecha de emisión de la factura;
- en los retiros para consumo de los productores: en la fecha del retiro;
- en las importaciones: en la fecha en que se nacionaliza el gas o el derivado de petróleo.

Sujeto pasivo

(L N° 1819-16 art.221)

Son sujetos pasivos del Impuesto Nacional al Carbono:

- las personas que adquieren los combustibles fósiles, del productor o el importador;
- el productor, cuando realiza retiros para consumo propio; y,
- el importador cuando realiza retiros para consumo propio.

Son **responsables** del impuesto, los productores e importadores; independientemente de su calidad de sujetos pasivos, cuando se realiza el hecho generador. Así:

- en el caso del **gas licuado** de petróleo, el impuesto solo se devenga en caso de venta a usuarios industriales (L N° 1819-16 art.221 parágrafo 1°);
- en el caso del **gas natural**, el impuesto solo se devenga en las ventas a la industria de refino de hidrocarburos y la petroquímica (L N° 1819-16 art.221 parágrafo 2°).

Por el contrario, el impuesto no se **devenga** a los sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro (L N° 1819-16 art.221 parágrafo 3°; D N° 926-17 Título 5 art.1.5.5.1.s.).

Base imponible y tipo de gravamen

(L N° 1819-16 art.222)

La base imponible del Impuesto Nacional al Carbono está constituida por las **toneladas de CO₂** generadas por la quema de combustibles, según los factores de emisión de CO₂ de cada combustible indicados en la tabla de tipos/unidad.

A **partir del 1-2-2021**, el Impuesto al Carbono se aplica a un tipo específico que tiene en cuenta el factor de emisión de **dióxido de carbono** (CO₂) para cada combustible, expresado en unidad de volumen (kilogramo de CO₂) por unidad energética (Tera julios), de acuerdo con el volumen o peso del combustible. El tipo aplicable es de **\$17.760** por tonelada de CO₂ y los valores de los tipos por unidad de combustible son los siguientes (Resol N° 000007, de 29-1-21):

Combustible fósil	Unidad	Tipo/unidad \$
Gas Natural	M ³	34
Gas Licuado de Petróleo	Galón	112
Gasolina	Galón	159
Keroseno y Jet Fuel	Galón	174
ACPM	Galón	179
Fuel Oil	Galón	208

Este tipo impositivo por tonelada de CO₂ **debe ser ajustado** cada primero de febrero, en base a la inflación del año anterior más un punto, hasta que sea equivalente a **1 UVT** por tonelada de CO₂. En consecuencia, los valores por unidad de combustible se incrementan a la misma tasa anteriormente expuesta (L N° 1819-16 art.222 párrafo 1°)

El Impuesto al Carbono es **deducible** del Impuesto sobre la Renta como mayor valor del coste del bien (L N° 1819-16 art.222 párrafo 2°)

El **alcohol carburante** destinado a la mezcla con gasolina para los vehículos automóviles y el biocombustible de origen vegetal, animal o producido a partir de residuos sólidos urbanos de producción nacional con destino a la mezcla con ACPM para uso en motores diésel, no están sujetos al Impuesto al Carbono (L N° 1819-16 art.222 párrafo 3°).

El **tipo del impuesto** por unidad de combustible en diversos Departamentos y Municipios de Colombia, para los combustibles citados anteriormente es de **\$0** (L N° 1819-16 art.222 párrafo 4°).

El impuesto no se devenga en el caso de las exportaciones (L N° 1819-16 art.222 párrafo 5°).

La venta de **diésel marino** y combustibles utilizados para reaprovisionamiento de los buques en tráfico internacional es considerada como una exportación. En consecuencia, el reaprovisionamiento de combustibles de estos buques está exento del impuesto al carbono (L N° 1819-16 art.222 párrafo 6°).

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 1819-16 art.222)

La declaración y pago del impuesto se efectúa en los plazos y condiciones señaladas por el gobierno colombiano.

La DIAN es responsable de la administración fiscalización y recaudo del impuesto.

C.

Contribución Parafiscal al Combustible

(L N° 1819-16 art.224 s.)

Se trata de una contribución parafiscal al combustible, destinada a financiar el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC).

Hecho imponible

(L N° 1819-16 art.225 y 227)

Está constituido por la venta en Colombia de gasolina motor corriente o ACPM, por parte del refinador o importador al distribuidor mayorista de combustibles, en base al precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía. En caso de que el importador sea, a su vez, **distribuidor mayorista**, el hecho imponible está constituido por el retiro del producto destinado a la actividad mayorista.

Quedan **excluidas las ventas** (por el distribuidor mayorista) a los grandes consumidores individuales no intermediarios de ACPM, así como las ventas entre refinadores; entre distribuidores mayoristas; entre importadores y entre refinadores e importadores. Asimismo, quedan excluidas las ventas de productos importados de países vecinos, autorizadas por el Ministerio de Minas y Energía para atender el abastecimiento de combustibles en zonas de frontera.

La contribución se **devenga**, cuando en el periodo gravable, la suma de los diferenciales de participación sea mayor que la suma de los diferenciales de compensación (L N° 1819-16 art.227).

Sujeto pasivo

(L N° 1819-16 art.226)

El sujeto pasivo y responsable de la contribución es el **refinador o importador** de gasolina motor corriente o ACPM que realice el hecho generador, independientemente del número de operaciones realizadas.

Base imponible

(L N° 1819-16 art.228)

Está constituida por la **diferencia positiva** entre la suma de los diferenciales de participación y la suma de los diferenciales de compensación al término del periodo gravable.

Para determinar la base imponible, se deben tener en cuenta las siguientes **definiciones**:

- **Diferencial de compensación.** Es la diferencia existente entre el Ingreso al Productor y el Precio de Paridad Internacional, cuando el segundo es mayor que el primero en la fecha de emisión de la factura de venta, multiplicada por el volumen de combustible vendido.
- **Diferencial de participación.** Es la diferencia existente entre el Ingreso al Productor y el Precio de Paridad Internacional, cuando el primero es mayor que el segundo en la fecha de emisión de la factura de venta, multiplicada por el volumen de combustible vendido.
- **Ingreso al productor.** Es el precio por galón fijado por el Ministerio de Minas y Energía o por la entidad que haga sus veces, al que los refinadores e importadores venden la gasolina motor corriente o el ACPM, para atender el mercado nacional.
- **Precio de paridad internacional.** Es el precio calculado por el Ministerio de Minas y Energía, tomando como referencia el precio diario de los combustibles en el mercado de la Costa Estadounidense del Golfo de México u otro mercado competitivo. En el caso de las importaciones, se deben tener en cuenta los costes asociados para atender el abastecimiento nacional determinados por el Ministerio de Minas y Energía.
- **Volumen de combustible.** Es el volumen de gasolina motor corriente o de ACPM reportado por el refinador o el importador.

Tipo de gravamen

(L N° 1819-16 art.229)

El tipo aplicable a la base imponible es del **100%**.

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 1819-16 art.232)

El **Ministerio de Minas y Energía** es la entidad encargada de ejercer las funciones de liquidación, gestión, fiscalización y cobro de la contribución. Una vez efectuada la liquidación, en base a la información proporcionada por los refinadores e importadores y, en caso positivo, debe ordenar a los anteriores el pago a favor del Tesoro, dentro de los **30** días naturales siguientes a la fecha de liquidación.

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

A.

Gravamen a los Movimientos Financieros

(D N° 624-89 Libro VI -ET-; GMF Concepto General Unificado 1466-17 DIAN)

El denominado *Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF)* se establece **a partir del 1-1-2001** (y será **derogado** a partir del **1-1-2022**). El impuesto está a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman (ET art.870).

Hecho imponible

El hecho imponible del Gravamen a los Movimientos Financieros está constituido por la realización de transacciones financieras a través de cuentas corrientes y de ahorro en entidades financieras y en el Banco de la República, así como los giros de cheques de gerencia (ET art.871).

También forman parte del hecho imponible del GMF los siguientes eventos:

- La disposición de recursos depositados en **cuentas corrientes** o de ahorros.
- La disposición de recursos depositados en **cuentas de depósito** en el Banco de la República.
- Los giros de **cheques de gerencia**.
- El traslado o cesión, a cualquier título, de recursos o derechos sobre **fondos de inversión colectiva**, entre diferentes copropietarios de estos.
- El retiro de los derechos sobre **fondos de inversión colectiva** por parte del beneficiario o fideicomitente.
- La disposición de recursos a través de los denominados **contratos o convenios de recaudo** que suscriban las entidades financieras con sus clientes en los que no exista disposición de recursos de una cuenta corriente, de ahorros o de depósito.
- Los **débitos** efectuados en cuentas contables y de otro género, diferentes a las corrientes, de ahorros o de depósito, para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero.
- Los **desembolsos de créditos**.
- Los pagos derivados de las operaciones de **compensación y liquidación de valores**, operaciones de reporto, simultáneas y transferencia temporal de valores, operaciones de derivados, divisas o en las bolsas de productos agropecuarios u otros «*commodities*», realizados a través de sistemas de compensación y liquidación, cuyo importe se destine a realizar desembolsos o pagos a terceros, por conceptos tales como nómina, servicios, proveedores, adquisición de bienes o cualquier cumplimiento de obligaciones.
- Los desembolsos de **créditos** abonados y/o cancelados el mismo día.

El Gravamen a los Movimientos Financieros es un impuesto instantáneo que se **devenga** en el momento en que se produce la disposición de los recursos objeto de la operación financiera (ET art.873).

Sujeto pasivo

(ET art.875)

Son sujetos pasivos del Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), los usuarios y clientes de las entidades financieras supervisadas, incluido el Banco de la República.

En el caso de **retiradas de fondos** de ahorro colectivo, el sujeto pasivo es el ahorrador individual beneficiario del retiro.

Se consideran **responsables** de la recaudación y pago del GMF, actuando como **retenedores**, el Banco de la República y las demás entidades financieras supervisadas en las que se encuentren depositadas las respectivas cuentas corrientes, de ahorros, de depósitos, derechos sobre carteras colectivas, o donde se efectúen las operaciones contables que impliquen el traslado o la disposición de recursos (ET art.876).

Base imponible

(ET art.874)

La base imponible del GMF está integrada por el valor total de las operaciones financieras mediante las cuales se efectúa la disposición de los recursos.

Exenciones

(ET art.879)

La normativa del gravamen establece una larga lista operaciones exentas, de las cuales se seleccionan las siguientes:

- La **disposición de recursos** que no excedan de **350 UVT** mensuales, aplicable a una única cuenta, depósito o tarjeta prepago del titular.
- Los **traslados entre cuentas** de un mismo titular en la misma entidad.
- Las operaciones del **Tesoro**.
- Las operaciones de liquidez del **Banco de la República**.
- Los **créditos interbancarios** y las operaciones de compensación realizadas por entidades crediticias en el Banco de la República.
- Los desembolsos o pagos derivados de operaciones de compensación y liquidación en el **mercado de valores**, derivados divisas, etc.
- Las operaciones de pago relativas a **nóminas**, servicios, proveedores y otras obligaciones.
- El manejo de **recursos públicos** efectuado por las tesorerías de las entidades territoriales.
- Los desembolsos de **créditos con destino a vivienda**, vehículos o activos fijos.
- Las operaciones de **compraventa de divisas**.
- Los **cheques de gerencia** expedidos a ordenantes de la misma entidad expendedora del cheque.
- Otras operaciones.

Tipo de gravamen

(ET art.872)

El tipo del gravamen a los movimientos financieros es del cuatro por mil (4×1.000).

Este impuesto será **derogado** a partir del **1-1-2022**.

Deducciones

(ET art.115)

Los contribuyentes de renta pueden deducirse el **50%** del impuesto debidamente abonado y certificado por el retenedor.

Liquidación y pago del impuesto

(ET art.877 y 878)

Los **agentes de retención** del GMF están obligados a presentar una declaración en el formulario dispuesto por la DIAN y efectuar el pago correspondiente a las sumas recaudadas en la cuenta señalada por el Tesoro Nacional.

La declaración y pago del GMF debe realizarse en los plazos y condiciones señalados por el Gobierno Nacional.

La **DIAN** es la entidad encargada de la administración del GMF y está facultada para la investigación, determinación, control, discusión, devolución y cobro de este impuesto.

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

A. Derechos de Aduana

(D N° 1165-19 Régimen Aduanero en desarrollo de la Ley 1609-13)

Los derechos de aduana son aplicados sobre el valor CIF de la mayor parte de los bienes importados. Las exportaciones están **exentas** de tributación. Colombia ha adoptado el **Arancel Externo Común del Grupo Andino**. De esta manera, los derechos de importación son aplicados a los **tipos** siguientes: **0%**, sobre materias primas no producidas en los países miembros, o cuando la producción de estas en países miembros no es suficiente; **5%** y **10%**, sobre los bienes intermedios y **20%**, sobre los productos finales. Se aplican tipos especiales (hasta un máximo del **40%**) a los vehículos.

Hecho imponible

(D N° 1165-19 art.12)

El hecho imponible de los derechos de aduana y demás derechos y recargos a la importación está constituido por la **introducción de mercancías** en el Territorio Aduanero Nacional.

Por su parte, el hecho imponible de los impuestos causados por las importaciones es el establecido en las leyes tributarias respectivas.

Sujeto activo y pasivo

(D N° 1165-19 art.13)

Son sujetos de la obligación aduanera relativa al pago de los derechos e impuestos a la importación, de los intereses, valor de rescate y sanciones a que haya lugar:

- Como **sujeto activo**, en su calidad de acreedor, la Nación, a través de la Unidad Administrativa Especial de la DIAN.
- Como **sujeto pasivo**:
 - ♦ **De los derechos** causados por la importación, en calidad de deudor, el declarante, en las condiciones previstas en este Decreto. De igual manera, es sujeto pasivo, el adquirente de mercancías que salen del departamento de San Andrés, Providencia y Santa Catalina y de las Zonas de Régimen Aduanero Especial con destino al resto del Territorio Aduanero Nacional.
 - ♦ **De los impuestos** causados por las importaciones, las personas previstas en las leyes tributarias respectivas.

Base imponible

(D N° 1165-19 art.16)

Los derechos e impuestos causados por la importación deben ser liquidados de acuerdo con lo siguiente:

- **Derechos de aduana.** La base imponible está constituida por el valor en aduana (Valor CIF) de la mercancía importada, de acuerdo con las normas de valoración aduanera.
- **Otros derechos e impuestos a la importación.** El valor en aduana de la mercancía importada cuando corresponda y, en casos especiales, será lo que dispongan las normas que regulan la materia.
- **Impuesto sobre las Ventas en la importación.** La base imponible se establece a partir del valor en aduana determinado de acuerdo con las normas de valoración aduanera, adicionando el valor de los derechos de aduana.
- **Impuesto Nacional al Consumo e Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM,** de acuerdo con el ET y los comentarios sobre estos gravámenes efectuados anteriormente.

Pago de los tributos aduaneros y demás obligaciones aduaneras

(D N° 1165-19 art.17 y 18)

El pago de los derechos e impuestos a la importación, intereses, valor del rescate y sanciones, debe realizarse a través de **canales electrónicos**, salvo cuando la DIAN establezca que pueden ser realizados de forma presencial.

Los bancos y demás entidades autorizadas reciben, para recaudar, el pago de los derechos e impuestos a la importación, intereses, valor del rescate y sanciones, bajo su responsabilidad y con el cumplimiento de las condiciones determinadas por la DIAN.

Los valores liquidados en la declaración aduanera de importación se deben aproximar al múltiplo 1.000 más cercano.

La DIAN debe emitir **comprobante de pago** por los derechos e impuestos a la importación y demás obligaciones.

No obstante, pueden efectuar un **pago consolidado** por los anteriores conceptos:

- los declarantes cualificados como operadores económicos autorizados;
- los declarantes de confianza calificados por la DIAN;
- el operador postal oficial; y,
- los operadores de envíos de entrega rápida o mensajería.

VII. Regímenes Simplificados

A. Impuesto Unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (SIMPLE)

(Estatuto Tributario art.903 a 917 -Libro Octavo-)

A partir del 1-1-2020, el impuesto unificado a abonar bajo el Régimen Simple de Tributación (SIMPLE), constituye un régimen destinado a reducir las cargas formales y sustanciales, impulsar la formalidad y, en general, simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que voluntariamente se acojan.

El SIMPLE es un **modelo** de tributación **opcional**, de determinación integral, declaración anual y anticipo bimestral, que **sustituye** el Impuesto sobre la Renta, e **integra** el Impuesto Nacional al Consumo y el Impuesto de Industria y Comercio consolidado, a cargo de los contribuyentes que optan voluntariamente por acogerse a este. El Impuesto de Industria y Comercio consolidado comprende el Impuesto Complementario de Avisos y Tableros y las sobretasas de bomberos autorizadas a los municipios.

Este sistema también integra, asimismo, los aportes del empleador a **pensiones**, mediante el mecanismo del crédito tributario (ET art.903).

Hecho imponible

(ET art.904)

El hecho imponible del SIMPLE está constituido por la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio.

No obstante, **no** forman parte de la **base imponible** los ingresos constitutivos de ganancias ocasionales (ganancias de capital) y los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional.

Sujeto pasivo

(ET art.905)

Se consideran sujetos pasivos del SIMPLE, las personas naturales y jurídicas que cumplen los siguientes requisitos:

- Las **personas naturales** que desarrollen una empresa o las personas jurídicas cuyos socios, partícipes o accionistas sean personas naturales (nacionales o extranjeras), residentes en Colombia.
- Que en el año gravable anterior hayan obtenido **ingresos brutos** (ordinarios o extraordinarios) inferiores a **80.000 UVT**. En el caso de empresas o personas jurídicas nuevas, la inscripción en el SIMPLE está condicionada a que los ingresos del año no superen estos límites.
- Si uno de los socios, persona natural, tiene **una o varias empresas** o participa en una o varias sociedades, inscritas en el SIMPLE, los límites máximos de ingresos brutos son revisados de forma consolidada y en la proporción a su participación en esas empresas o sociedades.
- Si uno de los socios, persona natural, tiene una **participación superior al 10%** en una o varias sociedades no inscritas en el SIMPLE, los límites máximos de ingresos brutos son revisados de forma consolidada y en la proporción a su participación en esas sociedades.
- Si uno de los socios, persona natural, es **gerente o administrador** de otras empresas o sociedades, los límites máximos de ingresos brutos serán revisados de forma consolidada con los de las empresas o sociedades que administra.
- Las personas naturales o jurídicas deben estar al día con sus **obligaciones tributarias** de carácter nacional, departamental y municipal, y las correspondientes al Sistema de Seguridad Social Integral. También deben estar inscritos en el Registro Único Tributario (RUT) y disponer de firma y factura electrónica.

Por el contrario, **no pueden optar por el SIMPLE** (ET art.906):

- Las personas jurídicas extranjeras o sus establecimientos permanentes.
- Las personas naturales no residentes o sus establecimientos permanentes.
- Las personas naturales residentes en Colombia que realizan sus actividades en base a un contrato laboral, de acuerdo con las normas vigentes.
- Las sociedades cuyos socios o administradores tienen una relación laboral con el contratante, al prestar sus servicios personales de forma habitual y subordinada.
- Las filiales, subsidiarias, agencias, sucursales, de personas jurídicas nacionales o extranjeras, o de extranjeros no residentes.
- Las sociedades accionistas, suscriptores, partícipes, fideicomitentes o beneficiarios de otras sociedades o entidades legales, en Colombia o el exterior.
- Las entidades financieras.
- Las personas naturales o jurídicas que realizan alguna de las siguientes actividades de:
 - ◆ microcrédito;
 - ◆ gestión, intermediación, venta o arrendamiento de activos, y/o actividades que generan ingresos pasivos por un **20%** o más de los ingresos brutos totales de la persona natural o jurídica;
 - ◆ factoring;
 - ◆ servicios de asesoría financiera y/o estructuración de créditos;
 - ◆ generación, transmisión, distribución o comercialización de energía eléctrica;
 - ◆ fabricación, importación o comercialización de automóviles;
 - ◆ importación de combustibles;
 - ◆ producción o comercialización de armas de fuego, municiones y pólvoras, explosivos y detonantes.
- Las personas naturales o jurídicas que desarrollan simultáneamente alguna de las actividades anteriores y otra diferente.
- Las sociedades resultado de la segregación, división o escisión de un negocio producido en los 5 años anteriores al momento de la solicitud de inscripción.

Base imponible

(ET art.904)

La base imponible está formada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el periodo gravable.

El SIMPLE comprende e integra los siguientes **impuestos** (ET art.907):

- el Impuesto sobre la Renta;
- el Impuesto Nacional al Consumo, en caso de sujetos pasivos que realizan actividades de entrega de comidas y bebidas;
- el Impuesto de Industria y Comercio consolidado, de acuerdo con las tarifas vigentes en los consejos municipales y distritales. Las tarifas del Impuesto de Industria y Comercio consolidado se entienden incorporadas a la tarifa SIMPLE consolidada, para facilitar la recaudación de este impuesto.

Tipo de gravamen

(ET art.908)

La cuantía a abonar por concepto del SIMPLE depende de los **ingresos brutos anuales** y de la **actividad empresarial** realizada:

- Tiendas pequeñas, mini-mercados, micro-mercados y peluquerías:

Ingresos Brutos Anuales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada (%)
Igual o superior	Inferior	
0	6.000	2
6.000	15.000	2,8
15.000	30.000	8,1
30.000	80.000	11,6

- Actividades comerciales al por mayor y detal; servicios técnicos y mecánicos en los que predomina el factor material sobre el intelectual, electricistas, albañiles, los servicios de construcción y los talleres mecánicos de vehículos y electrodomésticos; actividades industriales, incluidas las de agro-industria, mini-industria y micro-industria; actividades de telecomunicaciones y demás actividades no incluidas en los siguientes epígrafes:

Ingresos Brutos Anuales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada (%)
Igual o superior	Inferior	
0	6.000	1,8
6.000	15.000	2,2
15.000	30.000	3,9
30.000	80.000	5,4

- Servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor **intelectual** sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales:

Ingresos Brutos Anuales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada (%)
Igual o superior	Inferior	
0	6.000	5,9
6.000	15.000	7,3
15.000	30.000	12
30.000	80.000	14,5

- Actividades de venta de **comidas y bebidas**, y **actividades de transporte**:

Ingresos Brutos Anuales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada (%)
Igual o superior	Inferior	
0	6.000	3,4
6.000	15.000	3,8
15.000	30.000	5,5
30.000	80.000	7,0

Los contribuyentes que prestan servicios de **entrega de comidas y bebidas** deben añadir un tipo del **8%**, por concepto del Impuesto de Consumo, a la tarifa Simple consolidada (ET art.908 párrafo 1º). Los contribuyentes del SIMPLE están obligados a efectuar un **anticipo bimestral** a cuenta de este impuesto unificado, el cual debe incluir la información sobre los ingresos que corresponde a cada municipio o distrito.

De nuevo, la base imponible del anticipo depende de los **ingresos brutos bimestrales y de la actividad** desarrollada, de acuerdo con las **escalas** siguientes (ET art.908 párrafo 4º):

- **Tiendas pequeñas, mini-mercados, micro-mercados y peluquerías:**

Ingresos Brutos Bimestrales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada bimestral (%)
Igual o superior	Inferior	
0	1.000	2
1.000	2.500	2,8
2.500	5.000	8,1
5.000	13.334	11,6

- Actividades comerciales al por mayor y detal; servicios técnicos y mecánicos en los que predomina el factor material sobre el intelectual, electricistas, albañiles, los servicios de construcción y los talleres mecánicos de vehículos y electrodomésticos; actividades industriales, incluidas las de agro-industria, mini-industria y micro-industria; actividades de telecomunicaciones y demás actividades no incluidas en los siguientes epígrafes:

Ingresos Brutos Bimestrales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada bimestral (%)
Igual o superior	Inferior	
0	1.000	1,8
1.000	2.500	2,2
2.500	5.000	3,9
5.000	13.334	5,4

- Servicios profesionales de **consultoría y científicos**, en los que predomina el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales:

Ingresos Brutos Bimestrales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada bimestral (%)
Igual o superior	Inferior	
0	1.000	5,9
1.000	2.500	7,3
2.500	5.000	12
5.000	13.334	14,5

- Actividades de venta de **comidas y bebidas**, y **actividades de transporte**:

Ingresos Brutos Bimestrales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada bimestral (%)
Igual o superior	Inferior	
0	1.000	3,4
1.000	2.500	3,8
2.500	5.000	5,5
5.000	13.334	7,0

Los contribuyentes del SIMPLE que realizan dos o más actividades empresariales están sometidos a la tarifa SIMPLE consolidada más alta, incluyendo la correspondiente del Impuesto al Consumo (ET art.908 parágrafo 5°).

La obtención de **ganancias de capital** (ocasionales) o ingresos no constitutivos de renta por parte de los contribuyentes de SIMPLE no produce efectos en los límites establecidos. Las ganancias de capital tributan de forma independiente en la declaración anual consolidada (ET art.908 parágrafo 6°).

Los contribuyentes que optan por acogerse al SIMPLE deben inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT) como contribuyentes del SIMPLE hasta el **31** del mes de enero del año gravable para el que ejerce la opción. Para los contribuyentes que se inscriben por primera vez en el Registro Único Tributario (**RUT**), deben indicar en el formulario de inscripción su intención de acogerse a este régimen (ET art.909).

Los contribuyentes que inician actividades en el año gravable pueden inscribirse en el régimen SIMPLE en el momento del **registro inicial** en el Registro Único Tributario -RUT- (ET art.909 parágrafo).

Liquidación y pago del impuesto

(ET art.910)

Los contribuyentes del SIMPLE están obligados a presentar una **declaración anual consolidada** en los plazos fijados por el Gobierno nacional y en el formulario simplificado señalado por la DIAN. Todo lo anterior se entiende sin perjuicio del pago del anticipo bimestral a través del recibo electrónico SIMPLE, el cual se debe presentar de forma obligatoria, con independencia de que surja saldo a pagar por el anticipo. Ese anticipo se descuenta de la cuota a pagar en la declaración consolidada anual.

Esta declaración anual se efectúa y abona electrónicamente a través de la DIAN, debiendo incluir los ingresos del año gravable reportados mediante los recibos electrónicos del SIMPLE.

En caso de que los anticipos sean superiores al SIMPLE, se reconoce automáticamente un saldo a favor compensable con los recibos electrónicos SIMPLE de los meses siguientes o con las declaraciones consolidadas anuales siguientes.

Los contribuyentes del SIMPLE no están sujetos a retención en la fuente y tampoco están obligados a practicar retenciones y autorretenciones en la fuente, con excepción de las correspondientes a pagos laborales. En los pagos por compras de bienes o servicios realizados por los contribuyentes del SIMPLE, el receptor del pago, contribuyente del régimen ordinario y agente retenedor del impuesto sobre la renta, debe actuar como agente autorretenedor del impuesto (ET art.911).

Los **pagos o abonos en cuenta** susceptibles de constituir ingreso tributario para los contribuyentes del SIMPLE, por concepto de ventas de bienes o servicios realizadas mediante tarjetas de crédito y/o débito y otros mecanismos de pagos electrónicos, generan un crédito o descuento del impuesto a pagar equivalente al **0,5%** de los ingresos recibidos por este medio. Este descuento no puede exceder del impuesto a cargo del contribuyente del SIMPLE (ET art.912).

Los contribuyentes del SIMPLE están obligados a emitir **facturas** electrónicas y a solicitar las facturas a sus proveedores de bienes y servicios, de acuerdo con las normas generales (ET art.915).

Los contribuyentes que optan por SIMPLE están obligados a adoptar el sistema de factura **electrónica** dentro de los 2 meses siguientes a su inscripción en el RUT (ET art.915 parágrafo).

VIII. Otros

- A. Impuesto de Timbre sobre la Salida al Exterior
- B. Impuesto al Turismo sobre Establecimientos Hoteleros o de Hospedaje
- C. Impuesto con Destino al Turismo como Inversión Social
- D. Impuesto de Timbre Nacional
- E. Aporte Especial para la Administración de Justicia

A. Impuesto de Timbre sobre la Salida al Exterior

(L N° 2-1976 y sus normas modificadoras)

Está constituido por la cuantía (en pesos colombianos) que deben abonar los colombianos y extranjeros residentes en Colombia al **salir del país** por vía aérea o marítima, la cual debe ser fijada anualmente por el gobierno nacional (L N° 2-76 art.1).

La **recaudación** del impuesto se efectúa por las empresas de transporte aéreo y el impuesto del timbre de salida debe ser incluido en el precio de los títulos de transporte que tengan su origen en Colombia por parte de las compañías aéreas (L N° 2-76 art.2).

Se establecen diversos tipos de **exenciones** (L N° 2-76 art.3).

El impuesto de salida se aplica a un valor de **USD 68**, para los residentes y extranjeros que permanecen en Colombia por más de **2 meses**. En el caso de una **estancia más corta** el valor aplicable es de **USD 34**.

B. Impuesto al Turismo sobre Establecimientos Hoteleros o de Hospedaje

(L N° 49-90 y sus normas modificadoras)

Se establece un Impuesto al Turismo sobre Establecimientos Hoteleros o de Hospedaje a un tipo del **5%**, aplicable **sobre el valor del servicio** efectivamente cobrado por concepto de alojamiento (L N° 49-90 art.78).

C. Impuesto con Destino al Turismo como Inversión Social

(L N° 1101-06 y sus normas modificadoras)

El L N° 2010-19 art.128 modifica el L N° 1101-06 art.4, por el que se creaba un impuesto nacional con destino al turismo como inversión social.

El hecho imponible del impuesto está constituido por la compra de **pasajes aéreos**, cuyo viaje incluya Colombia y su origen sea el exterior.

Son **contribuyentes** del impuesto, los pasajeros cuyo pasaje incluya a Colombia, en medios de transporte aéreo de tráfico internacional. El impuesto no se aplica a aquellos pasajeros en tránsito o en conexión internacional.

El impuesto tiene una cuantía de **USD 15**, a incluir por las empresas regulares de transporte aéreo en el valor de los pasajes.

La **recaudación** del tributo está a cargo de las empresas regulares de transporte aéreo y debe ser declarado y abonado trimestralmente establecida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

D. Impuesto de Timbre Nacional

(ET Libro IV; D N° 624-89)

Hecho imponible

El denominado *Impuesto de Timbre Nacional* es un impuesto que recae sobre los documentos públicos o privados en los que se hace constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones relacionadas con las transmisiones de riqueza, la circulación de valores, determinadas actuaciones o trámites, así como la salida al extranjero de las personas naturales y extranjeras residentes en Colombia.

Sujeto pasivo

(ET art.514)

Se consideran contribuyentes del impuesto, las personas naturales o jurídicas y las entidades públicas (no exceptuadas expresamente), que intervienen como otorgantes, giradores, aceptantes, emisores o suscriptores en los documentos (ET art.515).

Asimismo, se consideran contribuyentes a aquellas personas en cuyo favor se expide, otorga o extiende el documento.

Son **responsables** del impuesto, los agentes de retención, incluidos aquellos, que aún sin tener el carácter de contribuyentes, deben cumplir las obligaciones de éstos por disposición expresa de la ley (ET art.516).

Deben responder como **agentes de retención**, además de los que señala el reglamento (ET art.518):

- las personas naturales y jurídicas y asimiladas que, teniendo el carácter de contribuyentes del impuesto, intervienen como contratantes, aceptantes, emisores o suscriptores en los documentos;

- los notarios, por las escrituras públicas;
- las entidades públicas (nacionales, departamentales o municipales), cualquiera sea su naturaleza jurídica;
- los agentes diplomáticos colombianos, por los documentos otorgados en el exterior.

Base imponible

(ET art.519 y 529)

El impuesto se aplica a un tipo del **1,5%** sobre los **instrumentos públicos y documentos privados**, incluidos los títulos valores, emitidos o aceptados en Colombia, o los emitidos fuera de Colombia, pero que se ejecutan y generan obligaciones en Colombia; en los que se hace constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, por una cuantía superior a **6.000 UVT**, en los cuales intervienen como otorgantes, aceptantes o suscriptores entidades públicas o personas jurídicas o físicas comerciantes, con ingresos o patrimonio bruto superiores a **30.000 UVT** en el ejercicio anterior.

El impuesto se aplica en el caso de documentos elevados a **escritura pública**, siempre que no se trate de la enajenación de bienes inmuebles o naves, o de la constitución o cancelación de hipotecas sobre los mismos. También se causa el impuesto de timbre en el caso de ofertas mercantiles aceptadas, aunque dicha aceptación se haga en documento separado (ET art.519 párrafo).

Por el contrario, el impuesto **no se aplica** a los instrumentos en los que se hace constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones relacionadas con créditos externos (ET art.529).

Tipo de gravamen

(ET art.519)

Como se ha indicado anteriormente, el impuesto se aplica a un tipo del **1,5%**. No obstante, los documentos siguientes también están sujetos al impuesto, **con independencia de su cuantía** por las cuantías siguientes (ET art.521):

- cheques pagaderos en Colombia: **0,0003 UVT**, por cada uno;
- los bonos nominativos y al portador: **0.5%**, sobre su valor nominal;
- certificados de depósito emitidos por los almacenes generales de depósito: **0,03 UVT**;
- garantías otorgadas por establecimientos de crédito: **0.5%**, sobre el valor de la comisión o prima, recibidos por la entidad garante.

El impuesto también se aplica a los **actos y documentos sin cuantía** siguientes (ET art.523):

- los pasaportes ordinarios emitidos en Colombia: **1,5 UVT**; las revalidaciones: **0,6 UVT**;
- las concesiones de explotación de bosques naturales con fines agroindustriales en terrenos baldíos: **3 UVT** por hectárea; cuando se trate de explotación de maderas finas, según calificación del Inderena, o la entidad que haga sus veces: **9 UVT** por hectárea; la prórroga de estas concesiones o autorizaciones: el **50%** del valor inicialmente pagado;
- el aporte de una zona esmeraldera, a solicitud de algún interesado particular a la Empresa Minerales de Colombia: **15 UVT**;
- las licencias para portar armas de fuego: **6 UVT**; las renovaciones: **1,5 UVT**;
- las licencias para comerciar en municiones y explosivos: **45 UVT**; las renovaciones: **30 UVT**;
- **cada reconocimiento de personería jurídica: 6 UVT; tratándose de entidades sin ánimo de lucro: 3 UVT.**

Por las siguientes **visas expedidas a extranjeros**, en dólares de los Estados Unidos, o moneda equivalente (ET art.524):

- visa temporal: **US\$ 45**;
- visa ordinaria: **US\$ 75**;
- visa de negocios transitoria: **US\$ 120**;
- visa de negocios permanente: **US\$ 225**;
- visa de residente: **US\$ 225**;
- visa de residente para cónyuge de nacional colombiano: **US\$ 120**;
- visa de estudiante: **US\$ 30**;
- visa de Turismo: hasta **US\$ 30**, en base a reciprocidad, interés turístico y tratados vigentes;
- visa de tránsito: **US\$ 15**;
- otras visas no comprendidas: **US\$ 75**.

Actuaciones efectuadas fuera de Colombia por **funcionarios consulares** en dólares de los Estados Unidos o moneda equivalente (ET art.525):

A partir del 1° de enero del año **2017**, las cuotas de del impuesto de timbre para las actuaciones (expresadas en US\$) efectuadas en el exterior son las siguientes (DUR 1625-16 art.1.4.1.6.1):

- pasaportes ordinarios: **US\$ 56**;
- certificaciones: **US\$ 12**;
- autenticaciones: **US\$ 12**;
- reconocimiento de firmas: **US\$ 12**;
- protocolización de escrituras públicas en el libro respectivo del consulado colombiano: **US\$ 218**.

Exenciones

(ET art.530)

La normativa establece una larga lista de exenciones del Impuesto de Timbre.

E. Aporte Especial para la Administración de Justicia

(L-1 N° 6-92)

Se establece el denominado Aporte Especial para la Administración de Justicia, que desarrolla el artículo 131 de la Constitución. Este es equivalente al **12,5%** de los **ingresos brutos obtenidos por las notarías** por concepto de todos los ingresos notariales (L-1 N° 6-92 art.135 redacc L N° 1819-16 art.363).

En ningún caso pueden trasladarse estos aportes a los usuarios del **servicio notarial**.

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Sub-nacionales

- I. Impuestos sobre la Propiedad
- II. Impuestos sobre el Consumo
- III. Impuestos Selectivos
- IV. Otros

I. Impuestos sobre la Propiedad

- A. Impuesto sobre Vehículos Automotores
- B. Impuesto de Registro y Anotación
- C. Impuesto Predial Unificado e Impuesto sobre Alumbrado Público

A. Impuesto sobre Vehículos Automotores

(L N° 488-98 y sus normas modificadoras; Reglamento DUR 1625-16 art.2.2.4.1 a 2.2.4.8)

El denominado *Impuesto sobre Vehículos Automotores* es un impuesto local (departamental), que se aplica sobre los vehículos automóviles del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, creado por la L N° 488-98 art.138.

Hecho imponible

(L N° 488-98 art.140)

El hecho imponible está constituido por la posesión o la propiedad de vehículos sujetos al impuesto, es decir, vehículos automóviles:

- nuevos y usados;
- importados temporalmente en Colombia.

Se aplican algunas **excepciones** para las bicicletas, tractores agrícolas, vehículos y maquinaria de uso industrial y vehículos de transporte de viajeros y carga.

El impuesto se **devenga** el 1 de enero de cada año. En el caso de los vehículos **automóviles nuevos**, el impuesto se devenga en la fecha de solicitud de la inscripción en el registro terrestre automotor, que debe corresponder con la fecha de la factura de venta o en la fecha de solicitud de internación (L N° 488-98 art.144).

Sujeto pasivo

(L N° 488-98 art.142)

El sujeto pasivo del impuesto es el propietario o poseedor de los vehículos gravados.

Base imponible

(L N° 488-98 art.143)

La base imponible del Impuesto sobre Vehículos Automotores está constituida por el valor comercial del vehículo gravado, establecido anualmente por una resolución emitida en noviembre del año precedente por el Ministerio de Transporte.

En el caso de los vehículos que **circulan por primera vez**, la base gravable está constituida por el valor total registrado en la factura de venta. Cuando se trata de vehículos importados directamente por el usuario propietario o poseedor, la base es el valor total registrado en la declaración de importación.

En el caso de vehículos **usados y los importados** temporalmente, que no figuran en la resolución expedida por el Ministerio de Transporte, el valor comercial utilizado a efectos de la declaración y pago es el que corresponda al vehículo automóvil incluido en la resolución que más se asimile en sus características.

Tipo de gravamen

(L N° 488-98 art.145)

La escala de tipos (en valores absolutos) **vigente en 2021** es la siguiente (D N° 1679-20 art.1):

Vehículos particulares (\$)	Tipo (%)
Hasta \$49.470.000	1,5
Más de \$49.470.001 0 y hasta \$111.305.000	2,5
Más de \$111.305.000	3,5
Motocicletas de más de 125 c.c.	1,5
Vehículos públicos	0,5

En el caso de vehículos eléctricos, el tipo de gravamen no puede ser superior al **1%** del valor comercial del vehículo.

Los valores anteriores son objeto de **ajuste anual** por el Gobierno nacional.

Declaración y pago del impuesto

(DUR 1625-16 art.2.2.4.2)

Los propietarios o poseedores de los vehículos automotores gravados (incluidas las motocicletas), están obligados a declarar y abonar el impuesto **anualmente** en el departamento correspondiente, o en el Distrito Capital de Bogotá, según la jurisdicción en la que se encuentre matriculado el vehículo.

Los **departamentos y el Distrito Capital de Bogotá** son responsables de la administración del impuesto y de la determinación de los plazos y entidades financieras, ubicadas dentro de su jurisdicción, autorizadas para la presentación de la declaración y del pago del impuesto.

B. Impuesto de Registro y Anotación

(L N° 223-95; Reglamento DUR 1625-16 art.2.2.2.1 a 2.2.2.17)

Hecho imponible

(L N° 223-95 art.226)

El **hecho imponible** del impuesto está constituido por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los que sean parte o beneficiarios los particulares que deban registrarse en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio. Cuando el documento está sujeto a este impuesto, no se devenga Impuesto de Timbre Nacional.

Este impuesto se **devenga** en el momento de la solicitud de inscripción en el registro (L N° 223-1995 art.228).

Cuando un **mismo documento** contiene **diferentes actos** sujetos a registro, el impuesto se debe liquidar sobre cada uno de ellos, aplicando la base gravable y tarifa establecidas (DUR 1625-16 art.2.2.2.2).

Sujeto pasivo

(L N° 223-95 art.227)

Son sujetos pasivos del Impuesto de Registro y Anotación, los particulares contratantes y beneficiarios del acto o providencia sometida a registro. Esos sujetos pasivos deben pagar el impuesto por partes iguales, salvo manifestación expresa de los mismos en otro sentido.

Base imponible

(L N° 223-95 art.229)

La base imponible del Impuesto de Registro y Anotación está constituida por el valor incorporado en el documento que contiene el acto, contrato o negocio jurídico:

- En el caso de **inscripción de contratos** de constitución o de reformas de sociedades anónimas o asimiladas y de actos que implican incremento del capital social o suscrito, la base está constituida por la cuantía del aporte, incluyendo el capital social o suscrito y la prima de colocación de acciones o participaciones sociales.
- En el caso de contratos o negocios jurídicos sujetos al impuesto en los que participan **entidades públicas y particulares**, la base está constituida por el **50%** del valor incorporado en el documento, o por la proporción del capital suscrito, correspondiente a particulares.
- En los **documentos sin cuantía**, la base imponible está determinada de acuerdo con la naturaleza de estos.

Cuando el acto, contrato o negocio jurídico se refiere a **bienes inmuebles**, el valor no puede ser inferior al valor catastral, el autoavalúo, el valor de remate o de la adjudicación, según el caso.

Tipos impositivos

(L N° 223-95 art.230)

Las Asambleas Departamentales son las encargadas de fijar las tarifas de acuerdo con la siguiente **clasificación**, dentro de los siguientes **rangos**:

- actos, contratos o negocios jurídicos con cuantía sujetos a registro en las oficinas de Registro de Instrumentos Públicos: entre el **0,5%** y el **1%**;
- actos, contratos o negocios jurídicos con cuantía sujetos a registro en las Cámaras de Comercio: entre el **0,3%** y el **0,7%**;
- actos, contratos o negocios jurídicos con cuantía sujetos a registro en las Cámaras de Comercio, que implican la constitución con y/o el incremento de la prima en colocación de acciones o cuotas sociales de sociedades, entre el **0,1%** y el **0,3%**;
- actos, contratos o negocios jurídicos sin cuantía sujetos a registro en cualquiera de las oficinas anteriores: entre **2** y **4** salarios mínimos diarios legales.

A partir de **2021**, las asambleas departamentales tienen la potestad de fijar los tipos aplicables para las microempresas, dentro de los rangos siguientes (L N° 223-95 art.230 parágrafo 1):

- Actos, contratos o negocios jurídicos con cuantía sujetos a registro en las Cámaras de Comercio, distintos de aquellos que implican la constitución con y/o el incremento de la prima en colocación de acciones o cuotas sociales de sociedades, entre el **0,3%** y el **0,6%**;
- Actos, contratos o negocios jurídicos con cuantía sujetos a registro en las Cámaras de Comercio, que implican la constitución con y/o el incremento de la prima en colocación de acciones o cuotas sociales de sociedades, entre el **0,1%** y el **0,2%**.

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 223-95 art.222 y 233)

El impuesto se abona en el departamento en el que se efectúa el registro. En caso de bienes inmuebles, el impuesto se abona en el departamento de localización de los inmuebles.

Las **Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y las Cámaras de Comercio** son las encargadas de efectuar la liquidación y recaudación del impuesto. Estas entidades deben presentar una declaración ante la autoridad competente del departamento, dentro de los **15** primeros días de cada mes y a efectuar el pago por la cuantía recaudada en el mes anterior por concepto del impuesto.

Alternativamente, los departamentos pueden asumir la liquidación y recaudación del impuesto, a través de la administración fiscal departamental o de las instituciones financieras que las mismas autoricen para tal fin.

La **administración y fiscalización** corresponde a la administración fiscal de los departamentos (L N° 223-95 art.235).

C. Impuesto Predial Unificado e Impuesto sobre Alumbrado Público

(L N° 44-90 y sus normas modificadoras; Reglamento DUR 1625-16 art.2.1.2.1 a 2.1.2.7)

1. Impuesto Predial Unificado
2. Impuesto sobre el Alumbrado Público

1. Impuesto Predial Unificado

Hecho imponible

Los **inmuebles** están sujetos a tributación municipal mediante el denominado Impuesto Predial Unificado. El análisis del tributo se realiza en base a la norma legal correspondiente. No obstante, a efectos prácticos, se utiliza la normativa adoptada por el Distrito Capital (Bogotá) vigente en **2021**. El impuesto se aplica sobre los siguientes inmuebles:

- lotes;
- apartamentos;
- casas;
- edificios;
- aparcamientos;
- predios financieros;
- depósitos y parqueaderos;
- predios no urbanizables;
- locales de comercio;
- bodegas y fábricas;
- predios dotacionales;
- propiedades rurales dedicadas a la agricultura.

Por el contrario, no se encuentran sujetos al impuesto:

- Los salones comunales propiedad de las juntas de acción comunal.
- Las casas y apartamentos residenciales, ubicados en los estratos **1** y **2**, cuyo avalúo catastral sea inferior a **16** salarios mínimos.
- Las tumbas y bóvedas funerarias, siempre que no sean de propiedad de los parques cementerios.
- Los inmuebles propiedad de la Iglesia Católica tales como templos, capillas, casas curales, casas episcopales, monasterios, conventos, seminarios e inmuebles similares.
- Las propiedades de iglesias y comunidades religiosas diferentes a la católica, reconocidas por el Estado colombiano y destinadas al culto, así como las casas pastorales y seminarios.
- Los bienes de uso público mencionados en el artículo 674 del Código Civil.
- Los parques naturales o públicos que pertenezcan a entidades estatales.
- Los predios e inmuebles que pertenezcan a entidades como la Defensa Civil Colombiana, la Cruz Roja y los sujetos signatarios de la Convención de Viena, que estén destinados a las funciones propias de la respectiva entidad.
- Las instalaciones militares y de la Policía, el Hospital Central y los inmuebles utilizados por la Rama Judicial.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del Impuesto Predial Unificado, los propietarios, poseedores o usufructuarios de bienes inmuebles ubicados en el Distrito Capital (Bogotá).

Base imponible

La base imponible del impuesto está constituida por el autoavalúo del predio, efectuado por los contribuyentes, sobre el cual se aplica el tipo impositivo. Su valor no puede ser inferior al avalúo catastral fijado por el Catastro Distrital.

La **base gravable mínima** vigente para el año **2021** (Resol SDH- 000597, de 30-12-2020), según los valores por metro cuadrado contenidos en la siguiente tabla:

Actividad	Estrato	PH- Valor en pesos metro ² de construcción (\$)	Valor en pesos por metro ² de terreno (\$)	Valor en pesos por metro ² de construcción (\$)
Residencial	1	641.855	295.433	331.425
	2	1.099.250	413.905	376.414
	3	1.864.077	602.863	476.892
	4	3.207.107	1.362.135	876.209
	5	3.927.749	1.599.032	1.222.420
	6	4.931.734	2.804.914	1.603.704
Comercial	Puntual	4.274.631	834.322	633.341
	Zonal	6.399.281	1.413.617	846.143
	Urbano	9.530.520	2.942.082	1.009.968
	Metropolitano	13.928.441	5.456.867	1.270.059
	Financiero*	7.340.002	2.720.834	1.281.883
Dotacional		2.782.330	831.016	980.039
Industrial		3.070.172	861.696	898.537
Depósito y parqueadero	1, 2 y 3	1.511.612		
Depósito y parqueadero	4	2.050.425		
Depósito y parqueadero	5	2.199.381		
Depósito y parqueadero	6	2.548.780		
Depósito y parqueadero	Comercial y otros**	3.036.808		
Urbanizable no urbanizado y urbanizado no edificado	1		302.240	
Urbanizable no urbanizado y urbanizado no edificado	2		497.106	
Urbanizable no urbanizado y urbanizado no edificado	3		771.509	
Urbanizable no urbanizado y urbanizado no edificado	4		1.650.393	
Urbanizable no urbanizado y urbanizado no edificado	5		2.042.112	
Urbanizable no urbanizado y urbanizado no edificado	6		2.382.133	

Para los **predios rurales** que no disponen de avalúo catastral a **1-1-2021**, la base gravable del Impuesto Predial Unificado está constituida por el índice establecido por el Gobierno Nacional para el resto de los municipios.

Tipo de gravamen

La tarifa del Impuesto Predial Unificado es fijada por los respectivos concejos y oscila entre el **1 por mil y 16 por mil** del respectivo avalúo, según se indica el art.4 de la Ley correspondiente del Impuesto Predial indicada arriba.

A modo de ejemplo, se incluyen las tarifas para el Impuesto Predial, correspondientes **a la ciudad de Bogotá** vigentes en el año **2021** (Acuerdo N° 648-16 art.1).

A los predios residenciales de los estratos **1, 2 y 3**, con avalúo catastral de hasta **135** salarios mínimos legales mensuales vigentes (**Smlmv**) les son de aplicación los siguientes tipos preferenciales:

Predios Residenciales - Estratos 1,2 y 3		
Estrato	Rango de Avalúo Catastral (Smlmv)	Tipo (por mil)
1 o 2	16 a 107	1
1 o 2	Más de 107 a 135	3
3	0-135	3

Los demás predios **residenciales urbanos y no residenciales** están sujetos a las siguientes escalas:

Demás Predios Residenciales Urbanos		
Desde (\$)	Hasta (\$)	Tipo (por mil)
0	128.866.000	5,5
128.866.001	137.325.000	5,6
137.325.001	158.092.000	5,7
158.092.001	178.861.000	5,8
178.861.001	199.628.000	5,9
199.628.001	220.396.000	6
220.396.001	241.164.000	6,1
241.164.001	261.931.000	6,2
261.931.001	296.544.000	6,3
296.544.001	331.159.000	6,4
331.159.001	365.770.000	6,5
365.770.001	400.383.000	6,6
400.383.001	434.997.000	6,8

Demás Predios Residenciales Urbanos		
Desde (\$)	Hasta (\$)	Tipo (por mil)
434.997.001	469.610.000	7
469.610.001	504.222.000	7,2
504.222.001	538.836.000	7,4
538.836.001	573.449.000	7,6
573.449.001	621.907.000	7,8
621.907.001	670.366.000	8
670.366.001	718.822.000	8,2
718.822.001	767.283.000	8,4
767.283.001	815.739.000	8,6
815.739.001	864.198.000	8,8
864.198.001	912.656.000	9
912.656.001	961.115.000	9,2
961.115.001	1.134.179.000	9,5
1.134.179.001	1.307.246.000	10,1
1.307.246.001	1.480.311.000	10,8
1.480.311.001	1.661.426.000	11,5
1.661.426.001	Más de 1.661.426.001	12,3

2. Impuesto de Alumbrado Público

(L N° 1819-16)

La Ley de Reforma Tributaria Estructural, establece que los municipios y distritos pueden, a través de los concejos municipales y distritales, adoptar el *Impuesto de Alumbrado Público*. En los casos de predios que no sean usuarios del **servicio domiciliario de energía eléctrica**, los concejos municipales y distritales pueden definir el cobro del impuesto de alumbrado público a través de una sobretasa del impuesto predial (L N° 1819-16 art.349).

El **hecho imponible** está constituido por el beneficio resultante de la prestación del servicio de alumbrado público. Los **sujetos pasivos**, la **base imponible** y las **tarifas** son establecidos por los concejos municipales y distritales.

No obstante, Los municipios y distritos pueden optar por establecer, con destino al servicio de alumbrado público, una **sobretasa** que no puede ser superior al **1** por mil sobre el avalúo de los bienes que sirven de base para liquidar el impuesto predial.

Esta sobretasa puede recaudarse junto con el impuesto predial unificado.

Se establece un **límite al impuesto**, mediante el cual los Municipios y distritos deben considerar como criterio de referencia el valor de los costes estimados de la prestación del servicio (L N° 1819-16 art.351).

La recaudación del Impuesto de Alumbrado Público se efectúa por el municipio o distrito, o por la empresa comercializadora de energía y puede realizarse mediante las **facturas** de servicios públicos domiciliarios. Las empresas comercializadoras de energía pueden actuar como agentes recaudadores del impuesto incluido dentro de la factura de energía y están obligadas a transferir los **recursos al prestador** correspondiente autorizado por el municipio o distrito, dentro de los **45 días** siguientes al de su recaudación (L N° 1819-16 art.352).

II. Impuestos sobre el Consumo

A. Impuesto sobre la Industria y Comercio

(D N° 1333-86 -Código de Régimen Municipal-; Reglamento:
DUR N° 1625-16 art.2.1.1.1 a 2.1.1.22)

El denominado *Impuesto de Industria y Comercio* se aplica sobre las actividades industriales, comerciales y de servicios realizadas dentro de los municipios. No se aplica a las exportaciones. Al tratarse de impuestos municipales, la normativa varía en función de los municipios.

Hecho imponible

(D N° 1333-86 art.195)

El Impuesto de Industria y Comercio se aplica sobre todas las **actividades** comerciales, industriales y de servicios (incluido sector financiero), realizadas en los municipios (directa o indirectamente), por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, de forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos. Por tanto:

- Se consideran **actividades industriales**, las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier tipo de materiales o bienes (D N° 1333-86 art.197).
- Se entienden por **actividades comerciales**, las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías (al por mayor y al por menor), así como las demás definidas por el Código de Comercio, siempre que no se trate de actividades industriales o de servicios (D N° 1333-86 art.198).
- Se consideran **actividades de servicios** a las tareas, labores o trabajos ejecutados por personas naturales y jurídicas o sociedades de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que generen contraprestaciones en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual (D N° 1333-86 art.199).

Sujeto pasivo

(D N° 1333-86 art.195)

Se consideran sujetos pasivos del Impuesto sobre la Industria y el Comercio, las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que realizan actividades industriales, comerciales o de servicios en los municipios.

Exenciones

Los municipios tienden a conceder exenciones, de acuerdo con sus planes de desarrollo municipal, por un plazo que no exceda de **10** años.

Las siguientes actividades se encuentran **excluidas** del Impuesto de Industria y Comercio (ICA):

- La **producción primaria**, agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluyan la fabricación de productos alimenticios o de toda industria donde se produzca un proceso de transformación.
- La **producción nacional** de artículos destinados a la exportación.
- La **educación pública**, las actividades de beneficencia, culturales y/o deportivas, las actividades desarrolladas por los sindicatos, por las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, por los partidos políticos y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud. Cuando las entidades en mención realicen actividades industriales o comerciales, son sujetos del impuesto de industria y comercio respecto de estas actividades.
- La **primera etapa de transformación** realizada en predios rurales, cuando se trate de actividades de producción agropecuaria, con excepción de toda industria donde haya transformación, por elemental que ésta sea.
- Las de **tránsito** de los artículos de cualquier género que atraviesen por el territorio del Distrito Capital, encaminados a un lugar diferente del Distrito.
- Las personas jurídicas originadas en la constitución de la **propiedad horizontal**, en relación con las actividades propias de su objeto social.
- Los **proyectos energéticos** que presenten las entidades territoriales de las zonas no interconectadas del Sistema Eléctrico Nacional al Fondo Nacional de Regalías.

Asimismo, están **exentas** del pago del tributo:

- Las personas naturales y jurídicas y las sociedades de hecho, damnificadas por **actos terroristas o catástrofes naturales** ocurridos en el Distrito Capital.
- Las **entidades sin ánimo de lucro** que suscriban contratos con el Instituto para la Recreación y el Deporte de Bogotá, para mantener e invertir en el mejoramiento de los parques del Distrito, tienen una exención del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros causado en los **6** bimestres del año anterior, siempre y cuando inviertan en el mejoramiento de los parques el equivalente a por lo menos el **80%** de esa exención.
- Las **víctimas de secuestro o desaparición forzada** contribuyentes del régimen simplificado están exentas del pago del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, durante el tiempo que dure el secuestro o la desaparición forzada.

Base imponible

(D N° 1333-86 art.196)

La base gravable del impuesto está constituida por la totalidad de los **ingresos ordinarios y extraordinarios** percibidos en el periodo gravable, incluidos los procedentes de rendimientos financieros, comisiones y en general todos los no expresamente excluidos.

No forman parte de la **base imponible**, los ingresos de actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.

Tipo de gravamen

(D N° 1333-86 art.196)

Los Concejos Municipales pueden establecer sus tarifas por este impuesto, dentro de los siguientes límites:

- para las actividades industriales: del **dos** al **siete** por mil (**2-7 ×1.000**);
- para las actividades comerciales y de servicios: del **dos** al **diez** por mil (**2-10 ×1.000**).

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 1819-16 art.344)

Los contribuyentes del impuesto deben presentar una **declaración única nacional** por el Impuesto de Industria y Comercio, en las correspondientes administraciones departamentales, municipales y distritales.

En caso de que los municipios o distritos establezcan **mecanismos de retención** en la fuente del impuesto, las declaraciones deben ser adaptadas por cada entidad, a partir de la declaración única nacional.

Los municipios y distritos pueden suscribir **convenios** con entidades financieras supervisadas, con cobertura nacional, para que los sujetos pasivos del impuesto puedan cumplir sus obligaciones tributarias desde cualquier lugar de Colombia, a través de **medios electrónicos de pago**, sin perjuicio de la remisión de la constancia de la declaración y pago a su entidad territorial correspondiente. La declaración se entiende presentada en la fecha de pago, siempre que el pago se haya realizado dentro del plazo establecido, y sea remitida en los **15** días hábiles siguientes a esa fecha.

Lo anterior resulta aplicable a las **declaraciones** que deban presentarse **a partir de 2020** (L N° 1819-16 art.344 párrafo).

III. Impuestos Selectivos

(L N° 223-1995 y sus normas modificadoras)

- A. Impuesto al Consumo de Licores, Vinos, Aperitivos y Similares, Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado e Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones y Refajos
- B. Sobretasa a la Gasolina Motor y al ACPM
- C. Impuesto sobre Concursos de Apuesta sobre Eventos Hípicos, Deportivos y Similares

A. Impuesto al Consumo de Licores, Vinos, Aperitivos y Similares, Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado e Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones y Refajos

- 1. Impuesto al Consumo de Licores, Vinos, Aperitivos y Similares
- 2. Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado
- 3. Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones y Refajos

1. Impuesto al Consumo de Licores, Vinos, Aperitivos y Similares

(L N° 223-95 capítulo VIII y sus normas modificadoras; Reglamento: DUR 1625-16 art.2.2.1.7.1 a 2.2.1.7.8)

Hecho imponible

(L N° 223-95 art.202)

Está constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos.

Este impuesto se **devenga** (L N° 223-1995 art.204):

- En el caso de **productos nacionales**: en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en Colombia, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.
- En el caso de **productos extranjeros**, en el momento de su importación en Colombia, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.

Sujeto pasivo

(L N° 223-95 art.203)

Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores e importadores y, de forma solidaria, los distribuidores.

Asimismo, se consideran **responsables** del impuesto los transportistas y detallistas que no pueden justificar la procedencia de esos productos.

Base imponible

(L N° 223-95 art.205)

El Impuesto al Consumo de Licores, Vinos, Aperitivos y Similares está conformado por:

- Un **componente específico**. La base imponible del componente específico es el volumen de alcohol que contenga el producto, expresado en grados alcoholimétricos.
- Un componente **ad valórem**. La base imponible del componente ad valórem es el precio de venta al público por unidad de **750 cc**, sin incluir el Impuesto al Consumo o la participación, certificado anualmente por el DANE, garantizando la individualidad de cada producto.

Tipos de gravamen

(L N° 223-95 art.206)

A **partir del 1-1-2021**, el Impuesto al Consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, **se liquida** de la forma siguiente:

- **Componente Específico**. La tarifa del componente específico del Impuesto al Consumo de Licores, Aperitivos y Similares por cada grado alcoholimétrico en unidad de **750** centímetros cúbicos o su equivalente, es de **\$249**. La tarifa aplicable para vinos y aperitivos vínicos es de **\$169** en unidad de **750** centímetros cúbicos o su equivalente. (Certificación 03-2020, de 15-12-20-MH).
- **Componente ad valórem**. El componente ad valórem del Impuesto al Consumo de Licores, Aperitivos y Similares, se liquida aplicando una tarifa del **25%** sobre el precio de venta al público, antes de impuestos y/o participación, certificado por el DANE. La tarifa aplicable para vinos y aperitivos vínicos es del **20%** sobre el precio de venta al público sin incluir los impuestos, certificado por el DANE.

2. Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado

(L N° 223-95 capítulo IX y sus normas modificadoras)

Hecho imponible

(L N° 223-95 art.207)

El hecho imponible del Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado está constituido por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos.

El impuesto se **devenga** (L N° 223-1995 art.209):

- En el caso de **productos nacionales**: en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en Colombia, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.
- En el caso de **productos extranjeros**: en el momento en que los mismos se introducen en Colombia, salvo que se trate de productos en tránsito hacia otro país.

Sujeto pasivo

(L N° 223-95 art.208)

Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores.

Base imponible

(L N° 223-95 art.210)

La base imponible del Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado (nacional y extranjero) está constituida por el precio de venta al público certificado semestralmente por el DANE.

Tipo impositivos

(L N° 223-95 art.211)

A partir del 1-1-2021, las tarifas del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado son las siguientes (Certificación 04-2020, de 15-12-20-MH):

- Para los **cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarritos**, \$2.563, por cada cajetilla de **20** unidades, o proporcionalmente a su contenido.
- La tarifa por cada gramo de **picadura, rapé o chimú** es de **\$204**.

3. Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones y Refajos

(L N° 223-95 capítulo VII y sus normas modificadoras)

El Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones, Refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, es un impuesto nacional, cuya **recaudación es cedida** a los Departamentos y al Distrito Capital de Santafé de Bogotá, en proporción al consumo de los productos gravados en sus jurisdicciones.

Hecho imponible

(L N° 223-95 art.186)

Está constituido por el consumo en el territorio nacional de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas.

Este impuesto **no se aplica** a las exportaciones de cervezas, sifones, refajos, mezclas de bebidas, fermentadas con bebidas no alcohólicas.

El impuesto se **devenga** (L N° 223-1995 art.188):

- En el caso de **productos nacionales**: en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.
- En el caso de **productos extranjeros**: en el momento de su importación en Colombia, salvo que se trate de productos en tránsito hacia otro país.

Sujeto pasivo

(L N° 223-95 art.187)

Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, de forma solidaria, los distribuidores. Además, son **responsables directos** del impuesto los transportistas y los vendedores al por menor, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.

Base imponible

(L N° 223-95 art.189)

La base imponible del impuesto al Consumo de Cerveza, Sifones y Refajos está constituida por el precio de venta al detallista. Respecto al precio de venta, se distingue lo siguiente:

- En el caso de **producción nacional**: los productores deben señalar precios para la venta de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas a los vendedores minoristas, de acuerdo con la calidad y contenido de estas, para cada una de las capitales de Departamento donde se encuentren ubicadas las fábricas productoras. Dichos precios son el resultado de sumar los siguientes **factores**:
 - ◆ El precio de **venta al minorista**, el cual se define como el precio facturado a los vendedores en la capital del Departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo.
 - ◆ El valor del **impuesto al consumo**.
- En el caso de productos extranjeros: el precio de venta al minorista se determina en base al valor en aduana de la mercancía, incluyendo los gravámenes arancelarios, adicionado con un margen de comercialización equivalente al **30%**.

No forma parte de la **base gravable** el valor de los empaques y envases retornables y no retornables.

- En ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros debe ser inferior al **promedio ponderado del impuesto** causado por el consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, según el caso, producidos en Colombia.
- Los **promedios** que rigen para el **primer semestre de 2021** son los siguientes (Certificación 02-20, de 2-12-20-MH):
 - ◆ cervezas: **\$302,38**, por unidad de **300 cm³**;
 - ◆ sifones: **\$327,55**, por unidad de **300 cm³**;
 - ◆ refajos y mezclas: **\$103,56**, por unidad de **300 cm³**.

Tipo de gravamen

(L N° 223-95 art.190)

El tipo de gravamen es el siguiente:

- para **cervezas y sifones: 48%**;
- para **mezclas y refajos: 20%**.

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 223-95 art.191)

Los productores deben presentar una declaración **mensual** en las correspondientes Secretarías de Hacienda Departamentales o del Distrito Capital, o en las entidades financieras autorizadas, dentro de los **15 días naturales** siguientes al vencimiento de cada período gravable. La declaración debe contener la liquidación del gravamen correspondiente a los despachos, entregas o retiros efectuados en el mes anterior. El pago del impuesto se efectúa en las **Tesorerías Departamentales o del Distrito Capital**, o en las entidades financieras autorizadas, simultáneamente con la presentación de la declaración.

Por su parte, los **importadores** deben declarar y abonar el impuesto al consumo en el momento de la importación, junto con los impuestos y derechos nacionales causados por esta. Los importadores o distribuidores de productos extranjeros están obligados a declarar ante las Secretarías de Hacienda por los **productos introducidos** en el Departamento respectivo o al Distrito Capital, en el momento de la introducción a la entidad territorial, indicando la base gravable según el tipo de producto. En igual forma se procede frente a las mercancías introducidas a zonas de **régimen aduanero especial**.

A **partir de 2020**, las declaraciones deben ser presentadas en los formularios normalizados correspondientes para todo el territorio colombiano.

B. Sobretasa a la Gasolina Motor y al ACPM

(L N° 488-98 art.117 y sus normas modificadoras; DUR 1625-16 art.2.2.3.1 a 2.2.3.10)

Se autoriza a los municipios, distritos y departamentos, a adoptar la denominada sobretasa a la gasolina motor extra y corriente. Asimismo, establece como contribución nacional la sobretasa al ACPM, a un tipo del **6%**.

El hecho imponible, la base imponible y otros aspectos de esta última son idénticos a los correspondientes a la sobretasa a la gasolina.

Hecho imponible

(L N° 488-98 art.118)

El hecho imponible está constituido por el consumo de gasolina motor extra y corriente (nacional o importada), en la jurisdicción de cada municipio, distrito o departamento. Para la sobretasa al ACPM, el hecho generador está constituido por el consumo de ACPM (nacional o importado), en la jurisdicción de cada departamento o en el Distrito Capital de Santafé de Bogotá.

La sobretasa se **devenga** en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador enajena la gasolina motor extra o corriente o ACPM al distribuidor minorista o al consumidor final (L N° 488-1998 art.120).

Igualmente se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador retira el bien para su propio consumo.

Las **exportaciones** están exentas de la sobretasa. Asimismo, se aplica una **exención** a los combustibles utilizados en las actividades de pesca/cabotaje en las costas colombianas y en las actividades efectuadas por el cuerpo de guardacostas de la Armada Nacional.

Sujeto pasivo

(L N° 488-98 art.119)

Son sujetos pasivos de la sobretasa los distribuidores mayoristas de gasolina y del ACPM, los productores e importadores. También son responsables directos de la sobretasa los transportistas y vendedores minoristas que **no** pueden **justificar** la procedencia y el pago de la sobretasa a los mayoristas, productores o importadores.

Base imponible

(L N° 488-98 art.121)

La base imponible de la sobretasa está constituida por el valor de referencia de venta al público de las gasolinas y del ACPM, por galón, que certifique mensualmente el Ministerio de Minas y Energía.

Tipos impositivos

(L N° 488-98 art.122 y 123)

Los tipos impositivos aplicables son los siguientes:

- tarifa **municipal y distrital**: no puede ser inferior al **14%** ni superior al **15%**;
- tarifa **departamental**: no puede ser inferior al **4%**, ni superior al **5%**.

La tarifa aplicable a la sobretasa a la gasolina en el distrito capital de Bogotá es actualmente el **25%**.

Liquidación y pago de la sobretasa

(L N° 488-98 art.124)

Los responsables del impuesto están obligados a presentar una **declaración mensual homologada** por el Ministerio de Hacienda y abonar las sobretasas en las entidades financieras autorizadas, dentro de los **18** primeros días naturales del mes siguiente al de causación. Además de las anteriores obligaciones, deben comunicar al Ministerio de Hacienda la distribución mensual del combustible por entidad territorial, tipo de **combustible** y su **cantidad**.

Los responsables deben declarar en aquellas **entidades territoriales** donde operen, aun cuando no se hayan efectuado operaciones gravadas.

Por su parte, los distribuidores minoristas deben abonar la sobretasa a los **responsables mayoristas** dentro de los 7 primeros días naturales del mes siguiente a su causación.

C. Impuesto sobre Concursos de Apuesta sobre Eventos Hípicos, Deportivos y Similares

(L N° 78-66)

Se establecen los siguientes impuestos que gravan los **formularios, recaudos y premios** de los concursos de apuesta sobre eventos hípicos, deportivos y similares (L N° 78-66 art.1):

- Un impuesto de \$ 1,50 por cada **formulario sellado** o utilizado en apuestas.
- Un impuesto equivalente al **20%** de los recaudos brutos realizados con ocasión de cada concurso por concepto de **apuestas** y por venta de **formularios en blanco**.
- Un impuesto sobre cada uno de los **premios pagados**, que se liquida de acuerdo con la siguiente **tarifa**:
 - ◆ **0%** para los premios inferiores a \$ 50.000;
 - ◆ **25%** sobre la parte de los premios que exceda de \$ 50.000, sin pasar de \$ 200.000; y
 - ◆ **30%** sobre la parte de los premios que exceda el último límite fijado.

IV. Otros

A. Impuesto de Loterías Foráneas y sobre Premios de Lotería

(L N° 643-01 art.48)

La venta de loterías foráneas en la jurisdicción de los Departamentos y del **Distrito Capital** genera a favor de estos y a cargo de las empresas de lotería u operadores autorizados, un impuesto del **10%** sobre el valor nominal de cada billete o fracción vendida en cada una de las jurisdicciones del Distrito Capital.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto, las empresas de lotería y los operadores autorizados que venden lotería en la Jurisdicción del Distrito Capital.

Base imponible

La base imponible está constituida por el valor nominal de cada billete o fracción vendido en la jurisdicción del Distrito Capital.

Tipo de gravamen

Los ganadores de premios de lotería deben abonar al Distrito Capital, según el caso, un impuesto del **17%** sobre el valor nominal del premio, valor que debe ser retenido por la lotería responsable o el operador autorizado en el momento del pago del premio.

La venta de billetes de **lotería de Cundinamarca** y de **lotería de Bogotá**, están exentas del impuesto a las loterías foráneas, cuando dicha venta se ejecuta dentro de la jurisdicción del departamento de Cundinamarca y del Distrito Capital.

Liquidación y pago del impuesto

Las loterías y sus operadores están obligados a presentar una declaración por el impuesto correspondiente a los **billetes y fracciones vendidos** en la jurisdicción de cada departamento o del Distrito Capital, generado en el mes anterior, así como el impuesto sobre los premios abonados en el mismo periodo. La **prueba** del pago debe ser anexada a la declaración.

Sección 3

Contribuciones Sociales

A. Contribuciones al Sistema de Seguridad Social Integral

(L N° 100-93 y sus normas modificadoras)

Los empresarios están obligados a afiliarse a sus trabajadores y a efectuar aportes al sistema de seguridad social por aquellos que devenguen al menos **10** salarios mínimos mensuales, deduciendo previamente la parte que corresponde aportar a estos últimos.

Las contribuciones (aportes) se determinan en base al **salario del trabajador**, excluyendo aquellos pagos que la ley o las partes han considerado como no constitutivos de salario. A estos efectos, la base de cotización (aportes) no puede ser inferior al salario mínimo legal (**\$1.014.980**, en **2021**) ni superior a **25** salarios mínimos mensuales (L N° 797-03 art.5).

Los **tipos aplicables** para el cálculo de las contribuciones (aportes) son los siguientes:

Fondo	Empleadores (%)	Empleados (%)	Total (%)
Seguro de salud (L N° 100-93 art.204)	8,5	4	12,5
Esquema general de pensión (L N° 100-93 art.20)	12	4	16
Riesgos laborales *	0,522 a 6,960	0	0,522 a 6,960
Fondo de solidaridad de pensión (L N° 100-93 art.20)	-	1 a 2	

(*) El porcentaje de aporte en **riesgos laborales** varía en función del nivel de riesgo del empleado en su puesto de trabajo.

La contribución al **Fondo de Solidaridad de Pensiones** es como sigue (L N° 100-93 art.20):

Renta de trabajo (salarios mínimos legales mensuales)	Contribución (%)
Hasta 4	0
4-16	1
16-17	1,2
17-18	1,4
18-19	1,6
19-20	1,8
Más de 20	2

Autónomos

Existe un régimen voluntario aplicable a los trabajadores autónomos y a las personas físicas desempleadas. Los participantes en este régimen están sujetos a una cuota especial.

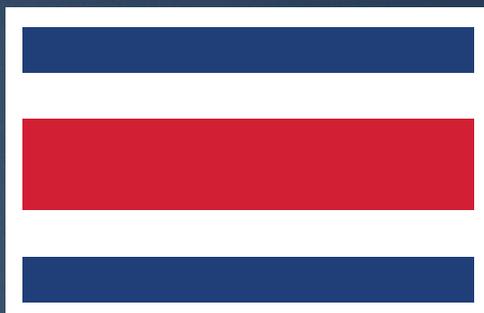
Los trabajadores autónomos deben efectuar **cotizaciones** al sistema de seguridad social por la totalidad de los aportes correspondientes:

- **16%**, para el esquema de pensiones;
- **12,5%** para salud,
- la cotización correspondiente a riesgos laborales, si es necesario (ver porcentajes arriba en la tabla de tipos aplicables).

En el caso de trabajadores autónomos, el ingreso **base de cotización** es igual al **40%** de la cuantía de ingresos mensual, con un límite inferior equivalente al salario mínimo mensual (L N° 100-93 art.19).

Aquellos trabajadores autónomos que llevan a cabo actividades que requieren de **insumos**, disponen de la posibilidad de deducir los costes y gastos necesarios para determinar su ingreso base de cotización (ET art.107). En cualquier caso, el aporte consiste en el **40%** del ingreso mensual resultante.

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



Costa Rica

Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central

**Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos
Subnacionales**

Sección 3. Contribuciones Sociales

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	423
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	423
A. Impuestos sobre la Renta: Personas Jurídicas	423
B. Impuestos sobre la Renta: Personas Físicas	436
C. Impuesto a Casinos y Empresas dedicadas a la recepción y el procesamiento de datos que generan apuestas electrónicas.....	445
II. Impuestos sobre la Propiedad	447
A. Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Vivienda	447
B. Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores, Aeronaves y Embarcaciones Usadas e Impuesto sobre su Transferencia	450
C. Timbre de Vida Silvestre	452
D. Timbre para la Educación y Cultura	453
E. Impuesto sobre Traspaso de Bienes Inmuebles.....	454
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	456
A. Impuesto sobre el Valor Agregado	456
IV. Impuestos Selectivos.....	463
A. Impuestos Selectivos de Consumo	464
B. Impuesto Único a los Combustibles	466
C. Impuesto Específico sobre las Bebidas Alcohólicas.....	468
D. Impuesto Específico sobre los Cigarrillos, Cigarros y Puros (Selectivo de Consumo).....	469
E. Impuesto a los Productos de Tabaco	470
F. Impuesto Específico sobre las Bebidas Envasadas sin Contenido Alcohólico y los Jabones de Tocador	471
G. Impuesto sobre el Precio de Venta del Cemento	473

V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	473
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	474
	A. Impuesto sobre el Valor Aduanero de las Mercancías Importadas	474
	B. Contribución por Caja de Banano Exportada	475
	C. Impuesto sobre la Exportación de Banano	475
	D. Impuesto por cada tonelada de carga que se movilice por Puerto Caldera	475
	E. Impuesto General Forestal	475
	F. Derecho de Salida del Territorio Nacional	476
VII.	Régimen simplificado	477
	A. Régimen de Tributación Simplificada para Comerciantes Minoristas y Bares.....	477
VIII.	Otros.....	479
	A. Timbre Fiscal contenido en el Código Fiscal	479

SECCIÓN 2

	Tributos Potestad de los Gobiernos Sub-nacionales.....	479
I.	Patentes Municipales	479
II.	Impuesto Territorial.....	480

SECCIÓN 3

	Contribuciones Sociales	483
--	-------------------------------	-----

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados
- VIII. Otros

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas
- B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas
- C. Impuesto a Casinos y Empresas de enlace de llamadas a apuestas electrónicas

A.

Impuestos sobre la Renta: Personas Jurídicas

(L 7092; LISR de 21-4-88; RLISR de 9-9-88)

Hecho imponible

(LISR art.1)

El hecho imponible del impuesto sobre las utilidades está constituido por la obtención de rentas (en dinero o en especie, continuas u ocasionales), procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley.

A efectos del impuesto, se entiende por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense, los generados en Costa Rica provenientes de los bienes, capitales y servicios prestados en el periodo fiscal.

También se consideran actividades lucrativas, las rentas y ganancias o pérdidas de capital obtenidas por las personas jurídicas y demás entidades que desarrollan actividades lucrativas en Costa Rica, provenientes de bienes o derechos afectos a estas actividades.

Las empresas **residentes** en Costa Rica están sujetas al Impuesto de Utilidades sobre sus rentas, beneficios y ganancias de capital (se aplican normas especiales en relación con las ganancias de capital) de fuente

costarricense. El impuesto de sociedades también se aplica sobre las empresas **no residentes** que realizan una actividad en Costa Rica a través de una sucursal, agencia, o mediante la presencia de un EP, de acuerdo con las normas generales establecidas por la ley.

El sistema de impuesto de sociedades de Costa Rica está basado en el **principio territorial**, mediante el que el impuesto solo se aplica sobre la renta de fuente costarricense, es decir, la renta de los servicios prestados, el capital invertido y los bienes localizados en Costa Rica. Los dividendos percibidos por las empresas costarricenses procedentes de **filiales residentes** están exentos del impuesto sobre la renta. Los intereses tributan separadamente cuando proceden de valores registrados. En caso contrario, las rentas por intereses constituyen renta ordinaria. Las regalías son incluidas en la renta ordinaria.

Sujeto pasivo

(LISR art.2)

Son sujetos pasivos contribuyentes del impuesto, con independencia de su nacionalidad, domicilio, lugar de constitución de la sociedad o del lugar de celebración de los contratos, las siguientes **entidades**, públicas o privadas, que llevan a cabo actividades lucrativas en Costa Rica:

- Las **personas jurídicas** legalmente constituidas, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado y las cuentas en participación localizadas en Costa Rica.
- Las **sucursales, agencias y establecimientos permanentes** de personas no domiciliadas que operan en Costa Rica.
- Los **fideicomisos** y encargos de confianza constituidos conforme con la legislación costarricense.
- Las **empresas individuales** de responsabilidad limitada y las empresas individuales que operan en Costa Rica.
- Las personas jurídicas **no incluidas** en los incisos anteriores que desarrollan actividades lucrativas en Costa Rica.
- Los entes que prestan **servicios privados de educación** universitaria, independientemente de la forma jurídica adoptada.

Por el contrario, no están sujetas al impuesto las siguientes entidades (LISR art.3):

- el **Estado**, los municipios, las instituciones estatales y las universidades públicas;
- los **partidos políticos y entidades religiosas**;
- las empresas acogidas al Régimen de **Zonas Francas**;
- las organizaciones **sindicales**, las fundaciones y asociaciones de utilidad pública, siempre que sus ingresos y patrimonio sean destinados a fines públicos y que, en ningún caso, sean distribuidos entre sus integrantes;
- las **cooperativas** debidamente constituidas;
- diversas entidades y corporaciones públicas de **carácter educativo**;
- las asociaciones gremiales de pequeños o medianos **productores agropecuarios**;
- las micro, pequeñas y medianas empresas fabricantes de **productos orgánicos** debidamente registradas;
- las **juntas de educación** y las juntas administrativas de las instituciones públicas de enseñanza; y
- el **Hospicio** de Huérfanos de San José.

El **período fiscal ordinario** del Impuesto sobre Utilidades es de **un año**, comprendido entre el **1** de enero y el **31** de diciembre de cada año. No obstante, de manera excepcional, la Administración tributaria puede establecer de oficio (mediante una Resolución) periodos especiales, cuando esté debidamente

justificado y no se perjudiquen los intereses fiscales. Asimismo, los contribuyentes pueden solicitar a la Administración tributaria la autorización de periodos fiscales especiales (RLISR art.7).

Se consideran personas jurídicas **residentes** (domiciliadas), las siguientes entidades constituidas de acuerdo con la legislación costarricense y que operan en Costa Rica (RLISR art.5):

- las personas jurídicas y las sociedades de hecho;
- los establecimientos permanentes de personas no domiciliadas que operan en Costa Rica;
- los fideicomisos;
- las empresas individuales de responsabilidad limitada y demás empresas individuales, que actúan en Costa Rica, donde el empresario sea un domiciliado.

Base imponible

El impuesto sobre las utilidades se aplica sobre los beneficios derivados por las sociedades y aquellas personas físicas que realizan actividades económicas con ánimo de lucro, es decir sobre cualquier tipo de renta de fuente costarricense. Por el contrario, las **ganancias de capital** solo son gravadas cuando proceden de transacciones habituales o de activos sujetos a depreciación.

La **renta bruta** de las empresas domiciliadas está formada por la totalidad de los ingresos y beneficios de fuente costarricense, percibidos o devengados durante el período fiscal (LISR art.5).

También forman parte de la renta bruta los **incrementos del patrimonio no justificados**. No se consideran incrementos del patrimonio, la repatriación de capitales.

La renta bruta está constituida por la suma de las rentas siguientes (RLISR art.8):

- ingresos percibidos por el contribuyente durante el periodo impositivo, provenientes del desarrollo de actividades lucrativas de fuente costarricense;
- las rentas y ganancias de capital realizadas obtenidas por el contribuyente en el periodo;
- las ganancias por diferencias cambiarias originadas por el pago de pasivos o por la percepción de ingresos por activos, así como las ganancias por diferencias cambiarias originadas por los saldos activos y pasivos al cierre del periodo del impuesto;
- cualquier incremento de patrimonio que no esté justificado en ingresos debidamente registrados y declarados o en ingresos exentos o no sujetos.

Se consideran **rentas de fuente costarricense** (LISR art.54):

- las provenientes de los bienes inmuebles situados en Costa Rica (alquileres, arrendamientos, usufructo, etc.);
- las producidas por el empleo de capitales, bienes o derechos invertidos o utilizados en Costa Rica (intereses, dividendos, participaciones sociales, arrendamientos, regalías etc.);
- las derivadas de todo tipo de actividades económicas, del ejercicio de profesiones y de todo tipo de prestaciones de servicios;
- los pagos o acreditaciones realizadas por el uso de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábricas, privilegios, franquicias, regalías, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase.

También se consideran de fuente costarricense (LISR art.55):

- la totalidad de las **remuneraciones** abonadas a los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, matriculados o registrados en Costa Rica, con independencia de la nacionalidad, domicilio de los perceptores de las rentas y de los países entre los que se realice el tráfico;

- los **intereses y comisiones** derivados de préstamos invertidos o utilizados en Costa Rica, aunque el pago sea efectuado fuera de Costa Rica;
- los ingresos procedentes de la **exportación de bienes**;
- los ingresos de las empresas de **transporte internacional** domiciliadas en Costa Rica, o de los servicios contratados en Costa Rica por empresas extranjeras;
- los ingresos que resulten por la diferencia entre el precio de venta en Costa Rica de las mercancías recibidas por agencias o representantes de empresas extranjeras, y su **valor de importación**, así como los ingresos obtenidos por dichas agencias o representantes, por la contratación en el país de servicios para ser prestados en el exterior;
- el producto del **suministro de noticias** desde el exterior a personas domiciliadas en Costa Rica;
- las rentas derivadas por sociedades no residentes, procedentes de la producción, **distribución e intermediación** en Costa Rica, de películas de cine, televisión y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión y difusión de imágenes y sonidos;
- las remuneraciones abonadas por empresas residentes a **directivos y gerentes** que actúen en el exterior, así como los pagos por todo tipo de asesoramiento prestado desde el exterior a personas domiciliadas en Costa Rica.

Rentas exentas

(LISR art.6)

No forman parte de la renta bruta las rentas siguientes:

- Los aportes de capital social en dinero o en especie (LISR art.6-a).
- Las revalorizaciones de activos fijos (LISR art.6-b).
- Las utilidades, dividendos, participaciones sociales y cualquier otra forma de distribución de beneficios acreditados a los sujetos pasivos del impuesto (LISR art.6-c).
- Las rentas derivadas de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hayan celebrado y ejecutado total o parcialmente en Costa Rica (LISR art.6-ch).
- Las ganancias de capital procedentes del traspaso de bienes muebles e inmuebles, siempre que no constituyan una actividad habitual; en cuyo caso están sujetas a este Impuesto de Utilidades (LISR art.6-d). En este caso, se entienden excluidas de la renta bruta:
 - ◆ las ganancias de capital gravadas de acuerdo con las normas de tributación de las rentas y ganancias o pérdidas de capital de la LISR Capítulo XI, salvo las derivadas de bienes o derechos afectos a la actividad del contribuyente;
 - ◆ las ganancias de capital, en la parte de las utilidades no distribuidas, procedentes de la enajenación de acciones y otros títulos de participación en fondos propios de cualquier entidad, siempre que estos títulos estén afectos a su actividad lucrativa.
- Las donaciones realizadas al Estado y otro tipo de instituciones públicas (LISR art.6-g).
- Los dividendos percibidos de otra sociedad domiciliada en Costa Rica. Lo anterior no incluye a las sociedades dedicadas exclusivamente a la tenencia de participaciones de otras sociedades (LISR art.6-h).

Deducciones

(LISR art.7)

La renta neta se obtiene al deducir de la renta bruta todos los costes y gastos necesarios para producir la utilidad o beneficio de la sociedad. Estos gastos deben estar respaldados por **comprobantes** y debidamente **registrados en la contabilidad**. Cuando los costes y gastos autorizados se efectúen para producir

indistintamente rentas gravadas o exentas, el contribuyente solo puede deducir la parte correspondiente a las rentas gravadas.

No obstante, esta restricción no afecta a las entidades financieras supervisadas, las cuales pueden deducir de su renta bruta todos los costes y gastos autorizados por la ley (RLISR art.11).

Gastos deducibles

Son deducibles de la renta bruta (LISR art.8):

- El coste de los **bienes y servicios vendidos**, tales como la adquisición de bienes y servicios objeto de la actividad de la empresa; las materias primas, partes, piezas y servicios para producir los bienes y servicios vendidos; los combustibles, la fuerza motriz y los lubricantes y similares; y los gastos de las explotaciones agropecuarias necesarias para producir la renta (LISR art.8-a).
- Las **remuneraciones abonadas a empleados** por los servicios personales efectivamente prestados, siempre que se hayan realizado e ingresado las retenciones correspondientes. Los contribuyentes pueden, asimismo, aplicar una deducción del **100%** adicional por las remuneraciones abonadas a personas discapacitadas, así como por los costes incurridos en la adecuación de los puestos de trabajo (LISR art.8-b).
- Los **impuestos y tasas** relacionados con la actividad habitual de la empresa, excepto los impuestos sobre la renta y sobre las ventas, el impuesto selectivo de consumo y los demás impuestos específicos soportados, las tasas, recargos, etc. (LISR art.8-c).
- Las **primas de seguros** contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos, contratados con el Instituto Nacional de Seguros o con otras instituciones aseguradoras autorizadas (LISR art.8-ch).
- Los **intereses y gastos financieros** abonados durante el periodo gravable que estén directamente relacionados con la obtención de rentas gravables, siempre que no hayan sido capitalizados contablemente. No obstante, **no pueden ser deducidos** (LISR art.8-d):
 - ◆ los intereses y gastos financieros abonados a socios de sociedades de responsabilidad limitada, por considerarse asimilables a dividendos o participaciones sociales;
 - ◆ aquella parte de intereses abonados a una tasa que excede de las usuales de mercado;
 - ◆ los intereses sobre los que no se ha efectuado la retención correspondiente;
- las diferencias cambiarias originadas por deudas en moneda extranjera, invertidas en actividades generadoras de rentas gravables (RLISR art.12-f).
- Las **deudas manifiestamente incobrables**, derivadas de operaciones del giro habitual de la empresa, cuando se han agotado las gestiones legales para su recuperación (LISR art.8-e; RLISR art.12-g)¹.
- Las **depreciaciones** para compensar el desgaste, el deterioro u obsolescencia de los activos tangibles productores de rentas gravadas, así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente (LISR art.8-f)².
- Las **pérdidas** derivadas por las empresas industriales y agrícolas (LISR art.8-g)³.
- La parte proporcional correspondiente al **agotamiento de los activos** de recursos naturales no renovables, incluidos los gastos efectuados para obtener la concesión (LISR art.8-h).
- Las **cuotas patronales** establecidas legalmente (LISR art.8-i).
- Las **remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios o dietas** abonadas a miembros de directorios, de consejos o de otros órganos directivos que actúen en el extranjero (LISR art.8-j).
- Los **pagos a personas no domiciliadas** por todo tipo de asesoramiento y por el uso de patentes, fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías y similares. La deducción total no puede superar el **10%** de las ventas del periodo. Asimismo, se deben haber efectuado las retenciones correspondientes (LISR art.8-k).

1 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

2 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

3 Ver Pérdidas, más adelante.

- Los **pagos a sociedades no domiciliadas**, por el suministro de noticias y por la producción y distribución en Costa Rica de todo tipo de películas de cine, televisión y cualquier otro medio de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos (LISR art.8-l).
- Los **gastos de representación** incurridos dentro o fuera de Costa Rica, las dietas abonadas a propietarios, socios, miembros de directorios u otros organismos directivos o a empleados del contribuyente. También, son deducibles los gastos incurridos por la traída de técnicos al país o por el envío de empleados del contribuyente a especializarse en el exterior (LISR art.8-m).
- Los **gastos de instalación** necesarios para producir la renta. Estos gastos son deducibles en el periodo en que se abonen, o en los 5 años siguientes, a partir de la fecha de inicio de la actividad productiva, hasta agotar el saldo. Por el contrario, no pueden deducirse las inversiones ni el valor de los activos intangibles o las pérdidas de capital (LISR art.8-n; RLISR art.12-k).
- Los gastos de **publicidad y promoción** (dentro o fuera de Costa Rica), necesarios para la producción de renta gravable (LISR art.8-o).
- Los gastos de **transporte y comunicaciones**, los sueldos, honorarios y cualquier otra remuneración abonada a personas no domiciliadas en Costa Rica (LISR art.8-p).
- Las **donaciones al Estado** y a otras instituciones públicas y privadas declaradas de utilidad pública. La donación no puede exceder del **10%** de la renta neta del contribuyente donante, sin tener en cuenta la donación. Las donaciones en especie se valoran a su valor de mercado, a efectos de la deducción. La Administración tributaria mantiene en su web un listado actualizado de aquellas entidades que cumplan con determinados requisitos tributarios y, por tanto, pueden recibir donaciones deducibles (LISR art.8-q).
- Las **pérdidas por destrucción de bienes** de la empresa, por incendio o robo, en la parte no cubierta por seguros debidamente certificadas por contadores públicos (LISR art.8-r).
- Los profesionales o técnicos que presten servicios independientes, así como los vendedores, comisionistas y agentes de seguros, pueden deducir los **gastos** necesarios para **producir sus ingresos** gravables, de acuerdo con las normas generales, o bien, pueden aplicar una deducción única del **25%** de los ingresos brutos de la actividad o de las comisiones devengadas (LISR art.8-s).
- Todas las deducciones contempladas en la Ley de **Fomento de la Producción Agropecuaria** (LISR art.8-t).
- Las cuantías destinadas por las entidades financieras supervisadas para la constitución de reservas o provisiones obligatorias, dentro de los límites técnicos establecidos (LISR art.8-v)⁴.
- El IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios sin derecho a crédito fiscal, en una cuantía equivalente al tipo. Asimismo, será el aplicado provisionalmente, hasta que haya sido liquidado definitivamente (RLISR art.12-ñ).
- Las pérdidas por diferencias cambiarias originadas por el pago de pasivos o por la percepción de ingresos por activos, así como las originadas por los saldos de activos y pasivos al cierre del período impositivo. A estos efectos, la tenencia de moneda extranjera se considera un activo y se calculará la diferencia cambiaria cuando se (RLISR art.12-o):
 - ♦ cambie de moneda; o
 - ♦ adquiera otro activo denominado en esa moneda extranjera u otra.

La **Administración tributaria** debe aceptar todas las deducciones consideradas anteriormente (excepto las relativas a las donaciones), siempre que (LISR art.8):

- se trate de gastos necesarios para la obtención de rentas gravadas por el impuesto;
- se haya efectuado e ingresado la retención correspondiente; y
- los comprobantes de respaldo estén debidamente autorizados por la Administración tributaria.

4 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

El contribuyente debe contabilizar los gastos causados y no abonados en el año en una cuenta especial. La Administración tributaria no admite la deducción de gastos abonados si en un ejercicio anterior se hubieren deducido como simplemente causados.

Gastos no deducibles

No son deducibles de la renta bruta (LISR art.9):

- El valor de las **mejoras permanentes** de los activos y construcciones de la empresa y, en general, de todos los gastos capitalizables, incluidas las inversiones (LISR art.9-a).
- Los **costes o gastos** no relacionados con operaciones que generen rentas gravadas, así como los gastos vinculados con rentas gravadas que no estén debidamente respaldados documentalmente o que no se refieran al período fiscal que se liquida (LISR art.9-b).
- Los **impuestos** sobre la renta y sobre las ventas, el impuesto selectivo de consumo y los impuestos específicos de consumo y las tasas especiales soportados por el contribuyente, así como los recargos, sanciones e intereses abonados por cualquier tributo o por facilidades de pago concedidas sobre deudas tributarias (LISR art.9-c).
- Las **utilidades, participaciones sociales o dividendos** acreditados a socios, accionistas, propietarios de empresas o personas físicas que tributen de acuerdo con esta ley (LISR art.9-ch).
- Los gastos e **impuestos originados en el exterior**, salvo los expresamente autorizados por esta ley (LISR art.9-d).
- Los gastos en **inversiones de lujo** o de recreo personal (LISR art.9-e).
- Los pagos por la compra de **derechos de llave**, marcas, procedimientos de fabricación, derechos de propiedad intelectual, de fórmulas de otros activos intangibles similares, así como lo abonado por concepto de indemnizaciones (LISR art.9-f).
- Las **retenciones y pagos a cuenta** efectuados de acuerdo con esta ley (LISR art.9-g).
- **Tampoco** son deducibles de la renta bruta (LISR art.9-h):
 - ◆ las remuneraciones no sometidas al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social;
 - ◆ los obsequios y regalías o donaciones efectuadas a socios, parientes consanguíneos o afines;
 - ◆ los gastos de subsistencia del contribuyente y de su familia;
 - ◆ los intereses de capital y las obligaciones o préstamos que las empresas individuales de responsabilidad limitada y los empresarios individuales se asignen a sí mismos, a sus cónyuges y descendientes, así como a sus parientes cercanos.
- Las **pérdidas de capital** procedentes de traspasos de bienes muebles o inmuebles (LISR art.9-i).
- Cualquier otro **gasto no vinculado** con la obtención de rentas gravables (LISR art.9-j).
- Los gastos por operaciones realizadas (directa o indirectamente) con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperantes, o que sean abonados por medio de personas o entidades residentes en estos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada, a juicio de la Administración. A estos efectos, la norma califica como jurisdicción no cooperante a aquellas que (LISR art.9-k):
 - ◆ tengan una tarifa equivalente en el impuesto a las utilidades inferior en más de un **40%** de la tarifa establecida en la (LISR art.15-a); o
 - ◆ se trate de jurisdicciones con las cuales Costa Rica no haya suscrito un convenio sobre intercambio de información o para evitar la doble imposición con cláusula para el intercambio de información.
- Los **pagos**, en dinero o especie, realizados a **funcionarios públicos** o empleados del sector privado, con objeto de agilizar o facilitar operaciones, incluidos los sobornos y operaciones ilícitas (LISR art.9-l).

- Los gastos asociados con **asimetrías híbridas**⁵ que efectúe el contribuyente a partes vinculadas en el extranjero, cuando dichos gastos no generen un ingreso gravable o generen un ingreso exento para la parte vinculada, o cuando estos gastos también sean deducibles para la parte vinculada domiciliada en el extranjero (LISR art.9-m).

Depreciación y amortización

(LISR art.8; RLISR art.2 y anexo 1 y 2)

Los contribuyentes pueden aplicar deducciones por depreciación sobre aquellos activos tangibles de la empresa utilizados para la generación de renta gravable, siempre que su coste se vea modificado por el uso y su valor decrezca con el paso del tiempo o como consecuencia del progreso tecnológico. Las deducciones por depreciación pueden ser también aplicadas sobre las mejoras permanentes que incrementan la vida útil de los bienes (LISR art.8-f).

Los contribuyentes que dejan de computar la depreciación de los bienes o lo hacen por un valor inferior, no tienen derecho a la deducción no aplicada en los periodos fiscales siguientes (RLISR art.2.1 anexo 1).

En el caso de bienes depreciables, utilizados indistintamente en la producción de rentas gravables y no gravables, la deducción por depreciación se efectúa en proporción a la utilización del bien en la producción de rentas gravables.

La base sobre la que se calcula la **depreciación de activos fijos** es su coste original. El importe del coste del bien debe incluir los gastos incurridos con motivo de la compra, transporte, instalación, montaje y otros similares, necesarios para ponerlo en condiciones de uso o explotación (RLISR art.2.2 anexo 1).

Los **métodos de depreciación** generalmente admitidos son el método lineal y el método de la suma de dígitos (RLISR art.2.5 anexo 1).

No obstante, la administración tributaria puede autorizar el uso de **otros métodos**, cuando los contribuyentes prueban que los anteriores métodos no resultan apropiados. Asimismo, la administración tributaria puede autorizar el uso de **métodos de depreciación acelerada** sobre aquellos activos nuevos adquiridos por empresas que requieren de constante modernización tecnológica, mayor capacidad instalada de producción y procesos de reconversión productiva, a efecto de mantener y fortalecer sus ventajas competitivas (LISR art.8.f).

Los contribuyentes pueden aplicar, asimismo, una deducción anual por depreciación de hasta el 5% de la renta neta del periodo fiscal, por el coste total de los **recursos naturales no renovables**, previa solicitud a la administración tributaria. Este coste total incluye el coste adquisición, los costes de explotación y los costes intangibles de desarrollo. No obstante, también puede utilizar el método de las unidades producción. En ningún caso la cuantía de las deducciones acumuladas por agotamiento puede ser superior al coste total del bien explotado (RLISR art.3 anexo 1).

Las **patentes de invención** también pueden ser amortizadas por la totalidad del coste y de los gastos incurridos, siempre que no hayan sido deducidos en la determinación del impuesto. Esta amortización se efectúa por el plazo temporal establecido por el Registro de la Propiedad Intelectual (RLISR art.4 anexo 1).

5 El término «**asimetrías híbridas**» se refiere a aquellas divergencias existentes en la clasificación o el tratamiento fiscal de una entidad o de un instrumento financiero con arreglo al ordenamiento jurídico costarricense y al de las demás jurisdicciones involucradas, a partir de las cuales se generan situaciones de doble no imposición.

Las **deducciones por depreciación** se aplican sobre el coste original o de revalorización de los activos fijos. Desde el **ejercicio fiscal de 2002**, las deducciones por depreciación deben ser calculadas sobre la base del coste histórico del activo, teniendo en cuenta únicamente las revalorizaciones autorizadas previamente.

El RLISR, incluye una lista exhaustiva de **porcentajes anuales de depreciación**, así como los años estimados de vida útil a utilizar en el cálculo de la depreciación de los diversos activos o grupos de activos. Cuando un activo se encuentre en la tabla en forma individualizada, puede usarse el porcentaje o los años de vida útil indicados expresamente para ese activo, independientemente de que también pudiera formar parte de un grupo de activos pertenecientes a determinada actividad (RLISR anexo 2).

No obstante, la tabla siguiente incluye los valores de las **tasas de depreciación anual** comúnmente utilizadas, en base al método lineal:

Activo	Vida útil (años)
Edificios	50
Maquinaria y equipos	10
Mobiliario y enseres	10
Vehículos	10
Plantaciones agrícolas	3 - 20

Como norma general, la normativa costarricense no permite la amortización de los **activos intangibles**, aunque esto ha ido cambiando progresivamente con la adopción de los estándares internacionales de información financiera.

La **tierra** no constituye un activo depreciable.

Reservas y provisiones

Las reservas y provisiones no son normalmente deducibles, excepto en el caso de las cuantías destinadas por las entidades financieras supervisadas para la constitución de reservas o provisiones obligatorias en cumplimiento de las normas emitidas por los órganos de supervisión. Estas reservas deben ser individualizadas en los libros y balances de las entidades (LISR art.8-v).

El contribuyente puede deducir las **deudas manifiestamente incobrables** originadas en operaciones del giro habitual de la empresa, indicando las razones que justifiquen la deducción. En caso de que la administración tributaria no acepte dicha deducción, el declarante puede efectuar la deducción en el ejercicio siguiente, si demuestra que fueron realizadas las gestiones legales correspondientes para su cobro y siempre que haya transcurrido un período superior a **24** meses desde la fecha de su vencimiento, sin que el deudor haya realizado abono alguno. No obstante, la administración dispone de amplias facultades en la apreciación, en casos muy calificados, para rechazar o aceptar el gasto.

En caso de recuperación, total o parcial, de una deuda incobrable previamente deducida, su importe debe incluirse como **ingreso gravable** en el período fiscal en que produzca la recuperación (RLISR art.12.g).

Ganancias de capital

Con efectos **desde el 1-7-2019**, la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas introduce un impuesto a las ganancias de capital. Desde esa fecha, las ganancias de capital no se consideran renta ordinaria y, por tanto, son gravadas de **forma separada**, a no ser que se trate de ganancias de capital derivadas de la enajenación de bienes o derechos de titularidad del contribuyente del impuesto afectos a su actividad lucrativa en el Impuesto sobre Utilidades (RLISR art.3-b). De esta manera, las ganancias de capital procedentes de las **operaciones habituales** del contribuyente quedan sujetas a tributación ordinaria. No obstante, se aplica una exención a las ganancias de capital obtenidas por sociedades mercantiles, cuya actividad lucrativa consiste en la enajenación de acciones y otros títulos de participación en los fondos propios de cualquier otro tipo de entidad afectos a su propia actividad lucrativa, en la parte correspondiente a utilidades no distribuidas (LISR art.6-d).

Constituyen ganancias de capital, las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente producidas por cualquier alteración en su composición, incluidas las derivadas de la venta de participaciones en fondos de inversión (LISR art.27 ter 3 a).

Se estima que no se producen ganancias (ni pérdidas de capital) en las reducciones del capital social (LISR art.27 ter 3 c).

La **base imponible** de las ganancias (o pérdidas de capital), está constituida con carácter general por (LISR art.30):

- la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los bienes o derechos; en el caso de transmisiones onerosas;
- el valor de mercado de los bienes o derechos incorporados al activo o patrimonio del contribuyente, en los demás supuestos.

No obstante, se aplican **reglas específicas** de determinación de la base imponible de las ganancias de capital cuando la alteración patrimonial procede de (LISR art.31):

- La transmisión onerosa de valores o participaciones admitidas a negociación en un mercado organizado y reconocido por las autoridades de Costa Rica: la ganancia o la pérdida se computa por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en la fecha o por el precio pactado, cuando sea superior a la cotización. Para la determinación del valor de adquisición, se deduce el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción.
- La transmisión onerosa de valores o participaciones no admitidas a negociación en mercados de valores regulados oficialmente y representativas de la participación en fondos propios de sociedades o entidades: la ganancia o pérdida se computa por la diferencia entre el valor de adquisición, que para estos efectos incluye el monto de los aportes patrimoniales realizados, siempre que se reflejen contablemente y el valor de transmisión.
- Aportaciones no dinerarias a sociedades: la ganancia o pérdida se determina por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:
 - ◆ el valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente de dicho valor. A este valor se le añade el importe de las primas de emisión;
 - ◆ el valor de cotización de los títulos recibidos en la fecha de formalización de la aportación o el día inmediato anterior;
 - ◆ el valor de mercado del bien o el derecho aportado.

- La permuta de bienes o derechos, la ganancia o pérdida de capital se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes:
 - ♦ el valor de mercado del bien o el derecho entregado;
 - ♦ el valor de mercado del bien o el derecho recibido a cambio.

Las ganancias de capital están sujetas a tributación por el impuesto a un tipo del **15%**. No obstante, en la primera venta de bienes y derechos adquiridos con anterioridad a la vigencia de este nuevo impuesto el contribuyente puede **optar por tributar** a un tipo del **2,25%** aplicado al precio de enajenación (LISR art.31 ter).

Pérdidas

Se analiza lo siguiente:

Pérdidas ordinarias

Con efectos **desde el 1-7-2019**, las **empresas industriales** que sufren pérdidas en un periodo fiscal pueden deducirlas en los **3** siguientes períodos consecutivos, aplicando el máximo posible en cada ejercicio, sin que la suma pueda superar el **100%** del total de la pérdida. Lo mismo se aplica en el caso de **empresas agrícolas** en las que la deducción puede practicarse hasta los **5** ejercicios siguientes consecutivos (RLISR art.12-i).

Las empresas industriales que **inician actividades** también pueden deducir las pérdidas en los siguientes **5** períodos, pero una vez cumplidos estos se regirán por la norma indicada anteriormente.

La **determinación de las pérdidas** queda a juicio de la administración tributaria, que puede aceptarlas siempre que hayan sido contabilizadas como pérdidas diferidas. Las empresas que realizan actividades agrícolas o industriales, combinadas con actividades comerciales, deben llevar cuentas separadas de cada actividad para poder efectuar la deducción.

Las pérdidas no utilizadas no son acumulables ni deducibles fuera de los plazos indicados anteriormente para la respectiva actividad.

El saldo de **pérdidas no compensado** no da derecho al contribuyente a reclamar devoluciones o créditos sobre el impuesto.

El **traslado** hacia atrás de las pérdidas no está permitido.

Las **empresas comerciales** no pueden trasladar hacia adelante sus pérdidas.

Pérdidas de capital

Las procedentes de la transmisión de bienes muebles o inmuebles distintos de los activos depreciables no son deducibles, a no ser que estén relacionadas con las actividades habituales del contribuyente.

Tipo de gravamen

(LISR art.15; RLISR art.16)

El tipo **ordinario** del Impuesto sobre la Renta las personas jurídicas cuya renta bruta supere los **¢109.337.000**, es del **30%**.

No obstante, las personas jurídicas (micro y pequeñas empresas⁶) cuya renta bruta no supere la cuantía anterior (en el periodo de **1-01-2020** hasta el **31-12-2021**), pueden aplicar la escala de tipos siguientes (Decreto Ejecutivo N° 42733-H):

Ingresos brutos (¢)	Tipo (%)
Hasta 5.157.000	5
Más de 5.157.000 hasta 7.737.000	10
Más de 7.737.000 hasta 10.315.000	15
Más de 10.315.000	20

Además, este tipo de empresas, pueden reducir su cuota tributaria durante los **3** primeros años a partir del inicio de las operaciones, de la siguiente manera:

- al **100%** de la cuota, durante el primer año;
- al **75%** de la cuota, durante el segundo año;
- al **50%** de la cuota, durante el tercer año.

A partir del **cuarto año** de operaciones, las micro y pequeñas empresas deben tributar por la totalidad del impuesto determinado según la tarifa que resulte aplicable de acuerdo con sus rentas anuales.

La Administración tributaria está facultada para establecer los requisitos o condiciones adicionales para la prevención o corrección del fraccionamiento artificioso de actividades económicas por parte de contribuyentes del impuesto y para determinar el correcto tratamiento tributario.

Como consecuencia de la reforma operada, las ganancias de capital tributan de forma separada a un tipo del **15%**. No obstante, los contribuyentes pueden optar, en la primera venta que efectúen de los bienes y derechos adquiridos con anterioridad a la vigencia de esta normativa, por abonar el impuesto a las ganancias de capital, aplicando al precio de venta un tipo del **2,25%** (LISR art.31 ter).

Por otra parte, las ganancias derivadas por los títulos valores (en moneda costarricense) emitidos por el Sistema Financiero para la Vivienda (L N° 7052) están sujetos un tipo del **7%**.

Las **ganancias de capital** procedentes de transacciones habituales, o de la venta de activos tangibles sujetos a depreciación, están sujetas a tributación ordinaria.

Retenciones sobre pagos internos

Dividendos

Las distribuciones de dividendos y de toda clase de beneficios asimilables a dividendos constituyen rentas del capital mobiliario (LISR art.27 ter 2 a) iv) y, por tanto, tributan por el impuesto sobre ganancias de capital a un tipo final del **15%**, retenido por la sociedad distribuidora (LISR art.31 quater).

⁶ Se entienden comprendidas en este inciso las micro y pequeñas empresas que cumplan con lo indicado en el párrafo anterior y estén inscritas ante el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), o ante el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG).

No obstante, se aplica una exención a las distribuciones de dividendos intersocietarios, siempre que se trate de una sociedad que lleva a cabo una actividad económica y se encuentra sujeta al impuesto (LISR art.28 bis 3).

Intereses

Los **intereses** constituyen rentas del capital mobiliario (LISR art.27 ter 2 a) i) y, por tanto, tributan por el impuesto sobre ganancias de capital a un tipo final del **15%** (LISR art.31 ter), que es retenido por la entidad pagadora (LISR art.31 quater).

Regalías

Las **regalías** constituyen rentas del capital mobiliario (LISR art.27 ter 2 a) iii) y, por tanto, tributan por el impuesto sobre ganancias de capital a un tipo final del **15%** (LISR art.31 ter), que es retenido por la entidad pagadora (LISR art.31 quater).

Retenciones sobre pagos a no residentes

(LISR art.23 d)

Las retenciones a los no residentes se aplican sobre la renta bruta.

Dividendos

Como **norma general**, los dividendos abonados por las empresas residentes a las no residentes están sujetos a una retención del **15%**. Se aplica un tipo de retención inferior del **5%**, cuando las acciones de la empresa distribidora son adquiridas y negociadas en una bolsa de valores (LISR art.59 g).

Intereses

Los intereses de fuente costarricense, las comisiones y otros gastos financieros abonados o acreditados a no residentes, están sujetos a una retención final del **15%**, sobre la cuantía bruta (LISR art.59 h).

No obstante, **no se aplica** esta retención en caso de:

- intereses, comisiones y gastos financieros abonados a bancos multilaterales de desarrollo;
- intereses, comisiones y gastos financieros abonados a organismos multilaterales o bilaterales de desarrollo;
- intereses abonados a organizaciones sin fines de lucro exentas del impuesto.

Los intereses, comisiones y otros gastos financieros abonados por entidades financieras supervisadas en Costa Rica a **entidades financieras extranjeras supervisadas**, están sujetos a una retención del **5,5%** de la cuantía acreditada.

Los intereses, comisiones y otros gastos financieros abonados por personas jurídicas domiciliadas en Costa Rica a **bancos extranjeros** que forman parte de un grupo o conglomerado financiero costarricense supervisado están sujetos a una retención del **15%** de la cuantía pagada o acreditada.

- Durante el primer año de vigencia de esta Ley (14-2-2019 a 14-2-20): **5,5%**.
- Durante el segundo año de vigencia de esta Ley (15-2-2020 a 14-2-2021): **9%**.

- Durante el tercer año de vigencia de esta Ley (15-2-2021 a 14-2-2022): **13%**.
- Con posterioridad al 15-2-2022: **15%**.

Regalías

Las regalías de fuente costarricense abonadas o acreditadas a **no residentes** por el uso de patentes, fórmulas, marcas registradas, privilegios o franquicias, están sujetas a una retención final del **25%** sobre la cuantía bruta (LISR art.59 j).

La cuantía total abonada por regalías y por servicios de asistencia técnica abonados a una **entidad matriz** extranjera no puede exceder del **10%** de la renta bruta del contribuyente.

Otros

Los **honorarios** por asistencia técnica y financiera o de otra índole, están sujetos a una retención final del **25%** sobre la cuantía bruta (LISR art.59-c).

Remesas

Las remesas de fuente costarricense no consideradas anteriormente están sujetas a una retención del **30%** (LISR art.59-l).

Los **demás pagos** también están sujetos a una retención final a tipos diferentes.

B. Impuestos sobre la Renta: Personas Físicas

(L 7092; LISR de 21-4-88; RLISR de 9-9-88)

Las personas físicas residentes y no residentes, independientemente de su nacionalidad, son gravadas sobre su renta de fuente costarricense. La renta de fuente extranjera no está sujeta a gravamen.

Sujeto pasivo

(LISR art.2)

Se consideran sujetos pasivos del impuesto:

- Las **personas físicas**, domiciliadas en Costa Rica, que perciben rentas de fuente costarricense, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos (LISR art.2-e).
- Los **profesionales** que prestan sus servicios en forma liberal (LISR art.2-f).
- Todas aquellas personas físicas no incluidas en los apartados anteriores, pero que desarrollan **actividades lucrativas** en Costa Rica (LISR art.2-g).

A efectos del impuesto, se consideran **domiciliadas en Costa Rica**, aquellas personas físicas que (RLISR art.5):

- **permanecen**, de manera continua o discontinua, en el país por más de **183** días, durante el periodo fiscal respectivo (RLISR art.5-1 a);
- desempeñan **representaciones o cargos oficiales en el extranjero**, pagados por el Estado costarricense, sus entes públicos o municipalidades (RISR art.5-1 b);
- las **sucesiones abiertas**, independientemente de la nacionalidad y del domicilio del causante (RISR art.5-5).

Base imponible

El impuesto sobre la renta personal se aplica sobre la totalidad de las rentas (distintas de las rentas de trabajo) de fuente costarricense percibidas o devengadas por personas físicas domiciliadas en Costa Rica, una vez aplicadas las correspondientes deducciones.

Rentas exentas

(LISR art.6)

No forman parte de la **renta bruta** los siguientes ingresos:

- Las rentas derivadas de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales **localizados en el exterior**, aunque se hayan celebrado y ejecutado total o parcialmente en Costa Rica (LISR art.6-ch).
- Las ganancias de capital derivadas del **traspaso** de bienes muebles e inmuebles, siempre que los ingresos obtenidos no constituyan una actividad habitual, en cuyo caso, tributan de acuerdo con las normas generales de la ley (LISR art.6-d).
- Las **herencias**, los legados y los bienes gananciales (LISR art.6-e).
- Los premios de las **loterías** nacionales (LISR art.6-f).
- Con efectos **a partir de 2020**, las **donaciones** al Estado y sus instituciones descentralizadas, entidades educativas y otro tipo de instituciones de bienestar social, cultural o científico, con un límite del **10%** de la renta neta del donante, sin tener en cuenta la donación (LISR art.6-g).

Rendimientos de trabajo

El impuesto se aplica sobre las rentas derivadas del trabajo personal dependiente, jubilaciones o pensiones u otras remuneraciones por servicios personales, percibidas por las personas físicas domiciliadas en Costa Rica.

Dentro de este tipo rendimientos analizamos:

Salarios

(LISR art.32)

Los rendimientos del trabajo dependiente percibidos por las personas físicas residentes están sujetos al impuesto mediante una **retención final**.

Esta retención final **se aplica a:**

- los sueldos, sobresueldos, salarios y otras remuneraciones abonadas por los empleadores (LISR art.32-a);
- las dietas, gratificaciones y participaciones percibidas por ejecutivos, directores, consejeros y miembros de sociedades anónimas y otros entes jurídicos, aunque no medie relación de dependencia (LISR art.32-b);
- otros ingresos o beneficios similares a los anteriores, incluyendo el salario en especie (LISR art.32-c);
- las jubilaciones y pensiones de cualquier régimen (LISR art.32-ch).

Por el contrario, **no se encuentran gravados** con este impuesto los ingresos percibidos por los siguientes conceptos (LISR art.35):

- el aguinaldo o decimotercera mensualidad, hasta una cuantía que no exceda de la **doceava parte** de los salarios devengados en el año (LISR art.35-b);
- las indemnizaciones por causa de muerte o incapacidad ocasionadas por accidente o por enfermedad (LISR art.35-c);
- las remuneraciones percibidas por funcionarios diplomáticos o consulares extranjeros acreditados en Costa Rica, a condición de reciprocidad (LISR art.35-ch);
- las comisiones percibidas, siempre que su percepción implique un gasto para el perceptor -actividades lucrativas- (LISR art.35-e);
- la cuantía total percibida por los trabajadores en concepto de salario escolar (LISR art.35-f);

Rendimientos en especie

(LISR art.32 y 33)

Como se ha indicado anteriormente, las retribuciones en especie percibidas por los empleados y directivos se consideran rentas del trabajo personal sujetas (LISR art.32-c). Entre ellas se incluyen la asignación de vehículos de empresa, cuotas para combustible, asignación de vivienda o pago de esta (a no ser que sea considerada esencial para la realización del trabajo), gastos de educación del empleado y familiares, pagos de afiliación a clubes sociales o a entidades de tarjetas de crédito y otros beneficios similares (LISR art.48-c).

Los gastos incurridos por el empleador sobre determinados elementos facilitados al empleado son deducibles para el empleador y no son considerados rentas de trabajo gravable, siempre que se trate de **gastos ordinarios** y necesarios para el trabajo del empleado. La administración tributaria tiene la potestad de fijar el valor monetario de estos ingresos, a solicitud del retenedor, o fijarlo de oficio, en el caso de ingresos sin representación de la cuantía.

Pensiones

(LISR art.32-ch)

Las jubilaciones y las pensiones de cualquier régimen son tratadas como rentas de trabajo y están sujetas a una retención final a los tipos progresivos. Las personas físicas que derivan rentas de pensiones deben efectuar contribuciones a la **seguridad social** a un tipo del 5% sobre la renta bruta de la pensión.

Remuneraciones de directores

(LISR art.32 y 33)

Las retribuciones percibidas por los consejeros y miembros de sociedades anónimas constituyen ingresos afectos al impuesto sobre rentas de trabajo y, por tanto, están sujetas los tipos progresivos del mismo (LISR art.32-b).

Rendimientos de actividades económicas

Las rentas por servicios personales independientes se incluyen en la renta total de las personas físicas y son gravadas a los tipos indicados más adelante.

Las personas físicas que prestan **servicios personales independientes**, sin que exista relación de dependencia con sus clientes, pueden deducir los gastos necesarios para producir sus ingresos gravables, de acuerdo con las normas generales, o bien, pueden aplicar una deducción única, sin necesidad de prueba alguna, del **25%** de los ingresos brutos de la actividad o de las comisiones devengadas (LISR art.8-s).

La administración tributaria puede rechazar, total o parcialmente, la deducción de un gasto, cuando se considera un **gasto excesivo o innecesario** para la obtención o mantenimiento de la renta gravable.

Las personas físicas (residentes y no residentes), que realizan actividades económicas en Costa Rica, se presume que, salvo prueba en contrario, obtienen una **renta mínima anual** por los conceptos siguientes (LISR art.13):

- **Prestación liberal de servicios.** Aquellos profesionales o técnicos que presten servicios independientes y que no presenten declaración del impuesto o no emitan recibos o comprobantes autorizados por la Administración tributaria, se presume que obtienen una renta neta mínima anual de acuerdo con la **clasificación** siguiente (LISR art.13-a):
 - ♦ médicos, odontólogos, arquitectos, ingenieros, abogados y notarios, agrimensores, contadores públicos, profesionales de las ciencias económicas, y corredores de bienes raíces: la cuantía equivalente a **335** salarios base;
 - ♦ peritos, contadores privados, técnicos y los demás profesionales y técnicos no contemplados anteriormente: la cuantía equivalente a **250** salarios base.

En ningún caso, estas rentas mínimas presuntas pueden prorratearse entre el tiempo en que el profesional o el técnico dedique a prestar otros servicios, sean estos en relación de dependencia, o bien, por el desarrollo de otras actividades sujetas a este impuesto.

- **Prestación de servicios de transporte terrestre remunerado de personas y carga.** En el caso de aquellos profesionales que no presentan declaraciones o no lleven contabilidad, la renta neta mínima anual presunta está constituida por una cuantía equivalente a (LISR art.13-b):
 - ♦ **Vehículos de carga con un peso bruto igual o mayor a 4.000 kilos:** 117 salarios por cada vehículo;
 - ♦ **Autobuses:** 117 salarios base;
 - ♦ **Microbuses:** 84 salarios base;
 - ♦ **Taxis:** 84 salarios base.

La norma no permite fraccionar esta renta para determinar el impuesto y su determinación se realiza con anterioridad a la distribución de dividendos u utilidades entre los socios, accionistas o beneficiarios y antes de separar las reservas legales o las especiales.

En todo caso, las presunciones anteriores no limitan las facultades de la Administración tributaria para establecer las rentas netas de los contribuyentes.

El **salario base** fijado para el periodo de **1-1-2021** a **31-12-2021** es de **¢462.200** (Circular 287-20, emitida por la Corte Suprema de Justicia).

Rendimientos del capital

La tributación de las rentas y de las ganancias y pérdidas del capital se regula en la LISR Capítulo XI, a partir de la entrada en vigor de la L 9635, de 3 de diciembre de 2018, de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

Se analiza lo siguiente:

Dividendos

Con efectos **desde el 1-7-2019**, las distribuciones de dividendos y toda clase de beneficios asimilables a los anteriores, abonados a personas físicas se consideran rentas de capital mobiliario (LISR art.27 ter 2-a iv) y están sujetos a tributación por este impuesto a un tipo del **15%** (LISR art.31 ter).

Las empresas públicas y privadas están obligadas a efectuar la retención y posterior ingreso de esta al fisco (LISR art.31 quater).

Intereses

Con efectos desde el **1-7-2019**, los intereses percibidos por las personas físicas domiciliadas se consideran rentas del capital mobiliario (LISR art.27 ter 2-a i) y están sujetos a tributación por este impuesto a un tipo del **15%** (LISR art.31 ter).

Las empresas privadas y públicas, el Estado y las entidades financieras están obligados a efectuar la retención y posterior ingreso de esta al fisco (LISR art.31 quater).

No obstante, los intereses derivados de cuentas corrientes y de ahorro están exentos del impuesto (LISR art.28 bis 5).

Regalías

Con efectos **desde el 1-7-2019**, las regalías percibidas por las personas físicas domiciliadas se consideran rentas del capital mobiliario (LISR art.27 ter 2-a ii) y están sujetas a tributación por este impuesto a un tipo del **15%** (LISR art.31 ter).

Las empresas privadas y públicas, el Estado y las entidades financieras están obligados a efectuar la retención y posterior ingreso de esta al fisco (LISR art.31 quater).

Rendimientos del capital inmobiliario

Con efectos **desde el 1-7-2019**, las rentas provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de bienes inmuebles se consideran rentas del capital inmobiliario (LISR art.27 ter 1) y están sujetas a tributación por este impuesto a un tipo del **15%** (LISR art.31 ter).

La base imponible de las rentas del capital inmobiliario está constituida por la diferencia entre la renta bruta, que se corresponde con la contraprestación total percibida y los gastos deducibles. Para la deducción de gastos, el contribuyente puede deducir el **15%** del ingreso bruto, sin necesidad de prueba alguna y sin posibilidad de ninguna otra deducción (LISR art.29).

Ganancias de capital

(LISR art.6.d)

Con efectos **desde el 1-7-2019**, las ganancias de capital obtenidas por las personas físicas son gravadas de forma separada, a no ser que se trate de ganancias derivadas de la enajenación de bienes o derechos propiedad del contribuyente, afectos a sus actividades lucrativas (RISR art.3).

Constituyen ganancias de capital, las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente realizadas con motivo de cualquier alteración en la composición de aquel, incluidas las derivadas de la venta de participaciones en fondos de inversión. No obstante, no se incluyen las de la LISR art.8-f (LISR art.27 ter 3).

Se aplica una **exención** del impuesto, a las ganancias de capital (LISR art.28 bis):

- Obtenidas por los fondos de pensiones, planes de beneficios y los regímenes especiales de pensiones.
- Derivadas de participaciones de los fondos de inversión, en la parte por la que los fondos de inversión han tributado.
- Obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente.
- Derivadas de la enajenación ocasional de bienes muebles o derechos no sujetos a registro, exceptuando la de títulos valores no afectos a sus actividades lucrativas.
- Las herencias, legados y las donaciones percibidas.

Las ganancias de capital obtenidas por las personas físicas domiciliadas están sujetas a tributación por el impuesto a un tipo del **15%**. No obstante, en la primera venta de bienes y derechos adquiridos con anterioridad a la vigencia de este nuevo impuesto, el contribuyente puede **optar por tributar** a un tipo del **2,25%** aplicado al precio de enajenación (LISR art.31 ter).

Además, aquellos contribuyentes que obtengan pérdidas y en los **12** meses anteriores hayan obtenido ganancias por las que se abonó el impuesto, pueden compensar las ganancias y las pérdidas y solicitar la devolución correspondiente (LISR art.31 bis 4).

Si los contribuyentes obtienen en el periodo solo pérdidas, pueden trasladarlas para su compensación con las ganancias que se obtengan en los **3** años consecutivos siguientes (LISR art.31 bis 5).

Deducciones personales

Se analizan a continuación:

Deducciones

No se aplican deducciones personales para los contribuyentes que perciben rentas de trabajo. Los gastos incurridos en la generación de rentas empresariales y profesionales son deducibles en base a las normas generales.

Deducciones personales y familiares en la base

No se aplican deducciones personales y familiares en la base en Costa Rica.

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

(LISR art.15)

Las personas físicas que realizan actividades lucrativas (distintas de la del trabajo), tienen derecho a aplicar los siguientes créditos fiscales anuales relacionados con la familia -cuantías **aplicables en el 2021-** (LISR art.15-c):

- **¢18.840 (¢1.570 mensuales)**, por cada descendiente menor dependiente o discapacitado y por los menores de 25 años que realizan estudios avanzados (LISR art.15-c a).
- **¢28.440 (¢2.370 mensuales)**, por el cónyuge (si no están legalmente separados). Cuando ambos cónyuges son contribuyentes, solo uno tiene derecho al crédito (LISR art.15-c b).
- En caso de cónyuges separados judicialmente, solo se permite esta deducción a aquel a cuyo cargo está la manutención del otro. En caso de que ambos cónyuges sean contribuyentes, este crédito puede ser deducido, en su totalidad, solamente por uno de ellos (LISR art.15-c c).

Las personas físicas que obtienen **rentas de trabajo** están obligadas a aportar al empleador cualquier tipo de prueba de alguna de las circunstancias indicadas arriba con objeto de tener derecho al crédito.

También resultan **acreditables**:

- los pagos a cuenta; y
- las retenciones en la fuente, a no ser que se trate de retenciones finales.

Pérdidas

Se analizan las pérdidas ordinarias y las de capital:

Pérdidas ordinarias

(LISR art.8.g).

Las pérdidas sufridas por las personas físicas que realizan **actividades empresariales** pueden ser trasladadas hacia adelante durante **3 años** para ser deducidas a los mismos o diferentes porcentajes, siempre que la cuantía agregada de la misma no exceda del **100%**. El contribuyente puede elegir el porcentaje de la pérdida a aplicar en cada ejercicio.

En el caso de **empresarios agrícolas**, las pérdidas pueden ser trasladadas hacia adelante durante **5 años**.

El **traslado hacia atrás** de las pérdidas no está permitido.

Las personas físicas que realizan **actividades comerciales** no pueden trasladar hacia adelante sus pérdidas, al menos hasta el **1-7-2019**.

Pérdidas de capital

Como se ha indicado antes, las personas físicas solo pueden compensar sus pérdidas de capital con sus ganancias gravadas con el nuevo Impuesto sobre Ganancias de Capital, salvo que provengan de ganancias o pérdidas derivadas de la enajenación de bienes y derechos afectos a sus actividades lucrativas tratadas como renta ordinaria (RLISR art.3).

Las personas físicas pueden trasladar hacia atrás sus pérdidas durante **12** meses para ser compensadas con sus ganancias. Cuando las pérdidas son superiores a las ganancias, o cuando no existen ganancias, las pérdidas pueden ser compensadas con las ganancias de capital obtenidas en los 3 años consecutivos siguientes (LISR art.31 bis 5).

Tipo de gravamen

Se analiza lo siguiente:

Rentas y Ganancias de capital

(LISR art.15)

En el **ejercicio 2021** (desde el **1-10-2020** hasta el **30-9-2021**), los tipos impositivos aplicados a las personas físicas que llevan a cabo actividades lucrativas de carácter independiente son los siguientes (LISR art.15-c):

Renta imponible (¢)	Tipo (%)
Hasta 3.742.000	0
3.742.001 - 5.589.000	10
5.589.001 - 9.322.000	15
9.322.001 - 18.683.000	20
Más de 18.683.000	25

Fuente: Escala modificada por el Decreto Ejecutivo N° 42733 art.4, de 10 de noviembre de 2020

Los **tramos de la escala** son ajustados anualmente por el ejecutivo de acuerdo con los cambios del índice de precios elaborado por el Banco Central de Costa Rica, o con el incremento del coste de la vida.

Como consecuencia de la reforma operada, las **ganancias de capital** tributan de forma separada a un tipo del **15%**. No obstante, los contribuyentes pueden optar, en la primera venta que efectúen de los bienes y derechos adquiridos con anterioridad a la vigencia de esta normativa, por abonar el impuesto a las ganancias de capital, aplicando al precio de venta un tipo del **2,25%** (LISR art.31 ter).

Por otra parte, las ganancias derivadas por los **títulos valores** (en moneda costarricense) emitidos por el Sistema Financiero para la Vivienda (L N° 7052) están sujetos un tipo del **7%**.

Retenciones internas

(LISR art.33)

Como se ha indicado anteriormente, las rentas de trabajo están sujetas a una retención final. En el **ejercicio fiscal de 2021** (de 1-1-2020 a 30-12-2021), los salarios y otras rentas de trabajo son retenidos en base a la siguiente escala de tipos progresivos:

Renta mensual (¢)	Tipo (%)
Hasta 842.000,00	0
842.000,01 - 1.236.000,00	10
1.236.000,01 - 2.169.000,00	15
2.169.000,01 - 4.337.000,00	20
Mas de 4.337.000,00	25

Fuente: Escala modificada por el Decreto Ejecutivo N° 42733 art.1, de 10 de noviembre de 2020

Las personas físicas que obtienen rentas bajo la forma de **dietas, gratificaciones** u otros ingresos similares, incluyendo salarios en especie pagan sobre el ingreso bruto, sin deducción alguna, el **15%** (LISR art.33-ch).

El impuesto establecido en este artículo, que afecta a las personas que solamente obtienen ingresos por **trabajo personal dependiente**, tiene el carácter de único, respecto a las cantidades a las cuales se aplica.

Una vez calculado el impuesto, las personas físicas que obtienen rentas de trabajo pueden aplicar los siguientes **créditos familiares** frente a su cuota por la retención final (LISR art.34):

- **¢1.570** mensuales por cada **hijo menor dependiente** y para **dependientes discapacitados** o que realizan estudios superiores y son menores de 25 años.
- **¢2.370** mensuales por el **cónyuge**, si ambos cónyuges son contribuyentes, el crédito sólo puede ser aplicado por uno de ellos.

Los contribuyentes que obtienen **otros tipos de renta** deben presentar una declaración anual, en base a las normas ordinarias, sin incluir las rentas de trabajo.

Los contribuyentes que obtienen a la vez rentas por **servicios dependientes e independientes** pueden aplicar por una sola vez de la cuantía exenta de los tramos de la escala.

Dividendos

Las distribuciones de dividendos se consideran rentas de capital mobiliario (LISR art.27 ter 2-a iv) y están sujetos a tributación por este impuesto a un tipo del **15%** (LISR art.31 ter).

Las empresas públicas y privadas están obligadas a efectuar la retención y posterior ingreso de esta al fisco (LISR art.31 quater).

Intereses

Los intereses se consideran rentas del capital mobiliario (LISR art.27 ter 2-a i) y están sujetos a tributación por este impuesto a un tipo del **15%** (LISR art.31 ter).

Las empresas privadas y públicas, el Estado y las entidades financieras están obligados a efectuar la retención y posterior ingreso de esta al fisco (LISR art.31 quater).

Regalías

Las regalías se consideran rentas del capital mobiliario (LISR art.27 ter 2-a ii) y están sujetas a tributación por este impuesto a un tipo del 15% (LISR art.31 ter).

Las empresas privadas y públicas, el Estado y las entidades financieras están obligados a efectuar la retención y posterior ingreso de esta al fisco (LISR art.31 quater).

C. Impuesto a Casinos y Empresas dedicadas a la recepción y el procesamiento de datos que generan apuestas electrónicas

(L N° 9050-12; Rgto L N° 9050-12; N° 39231 MSP-MH-15)

Se desarrollan a continuación:

1. **Impuesto a Casinos;**
2. **Impuesto a las empresas dedicadas a la recepción y el procesamiento de datos que generan apuestas electrónicas.**

1. Impuesto a Casinos

Se establece un impuesto mensual aplicable a los casinos y a las empresas de enlace de llamadas de apuestas electrónicas.

Hecho imponible

(Rgto L N° 9050-12 art.14-a)

El hecho imponible del tributo se produce en el momento de la explotación de un casino legalmente autorizado.

Base imponible

(Rgto L N° 9050-12 art.14-b)

Está constituida por los ingresos netos percibidos en el período fiscal.

Tipo de gravamen

(L N° 9050-12 art.1)

Los casinos están sujetos al impuesto sobre una base mensual a los siguientes **tipos** (L N° 9050-12 art.1):

- **10%** sobre los ingresos netos de las personas físicas o jurídicas originados en la explotación de casinos legalmente autorizados.
- **60%** de un salario base por cada mesa de juego autorizada.
- **10%** de un salario base por cada máquina tragamonedas autorizada a funcionar dentro de los casinos.

Los casinos también se encuentran obligados a abonar una **patente anual** de una cuantía equivalente a **¢500.000**.

Liquidación y pago del impuesto

(Rgto L N° 9050-12 art.18)

Los sujetos pasivos están obligados a presentar una autoliquidación mensual y pagar estos impuestos en los **15** primeros días naturales del mes siguiente al que se refiera la declaración. En el ingreso se efectúa en las agencias recaudatorias autorizadas por el Banco Central de Costa Rica.

2. Impuesto a las empresas dedicadas a la recepción y el procesamiento de datos que generan apuestas electrónicas

Hecho imponible

(Rgto L N° 9050-12 art.19-a)

El hecho imponible del impuesto es ser una empresa prestadora de servicios de recepción, procesamiento y enlace de llamadas que generan apuestas electrónicas, sin perjuicio de que preste otra clase de servicios no gravados por la referida Ley.

Base imponible

(Rgto L N° 9050-12 art.19-b)

Está constituida por el número total de personas que trabajan en relación de dependencia directa durante el periodo fiscal o fracción de este, aunque no estén dados de alta en la Caja Costarricense del Seguro Social, ni registrados ante la administración tributaria.

Tipo impositivo

(Rgto L N° 9050-12 art.19-c)

Los tipos impositivos anuales aplicables a estas empresas dedicadas a la **recepción y procesamiento de datos** que generan apuestas electrónicas varían dependiendo del **número de trabajadores** (L N° 9050-12 art.4):

- hasta **50** empleados: **57** salarios base;
- de **51** a **99** empleados: **85** salarios base;
- más de **99** empleados: **113** salarios base.

El **salario base** correspondiente a **2021** es **¢462.200**.

La administración, fiscalización y el cobro de estos tributos corresponden al Ministerio de Hacienda, por medio de la Dirección General de Tributación (L N° 9050-12 art.9).

Estos tributos son de carácter específico y no pueden aplicárseles deducciones y tampoco tienen el carácter de gasto deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta (Rgto L N° 9050-12 art.13).

II. Impuestos sobre la Propiedad

- A. Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Vivienda
- B. Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores, Aeronaves y Embarcaciones e Impuesto sobre la Transferencia de los mismos
- C. Timbre de Vida Silvestre
- D. Timbre para la Educación y Cultura
- E. Impuesto sobre Traspaso de Bienes Inmuebles

A. Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Vivienda

(L N° 8683-08 y sus modificaciones; Rgto L N° 8683-08 - N° 35515-H)

Es un gravamen anual directo que se aplica sobre el valor de aquellos inmuebles de uso habitacional utilizados en forma habitual, ocasional o de recreo; incluyendo tanto las instalaciones fijas como las permanentes.

Este impuesto, no tiene el carácter de gasto deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta (L N° 8683-08 art.13).

Hecho imponible

(L N° 8683-08 art.2)

Está constituido por la propiedad o titularidad de derechos de **uso y disfrute** de este tipo de inmuebles ubicados en Costa Rica, a 1 de enero de cada año, y que sean utilizados de forma habitual, ocasional o de recreo.

El impuesto se devenga el **1-1-2021** y tiene un periodo fiscal anual del **1** de enero al **31** de diciembre de cada año (L N° 8683-08 art.8).

Sujeto pasivo

(L N° 8683-08 art.3)

Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas **propietarias, titulares y usufructuarias** de derechos sobre los bienes inmuebles de uso habitacional, así como los concesionarios, permisionarios y los ocupantes de la franja fronteriza de la zona marítimo terrestre o de cualquier otro inmueble otorgado por el Estado y sus instituciones.

Base imponible

(L N° 8683-08 art.4)

Está constituida por el valor fiscal del inmueble de uso habitacional, cuyas construcciones, incluidas las instalaciones fijas y permanentes (áreas de esparcimiento, piscinas, instalaciones deportivas, ranchos, vías de acceso, parques, entre otras), superan, al 1 de enero de cada año, el importe exento citado abajo, más el valor fiscal del terreno.

Este valor fiscal se determina por el sujeto pasivo.

Los propietarios de bienes en **condominio** deben adicionar al valor de su participación, el valor correspondiente a las áreas comunes.

Cuando se trata de un **edificio o complejo de apartamentos**, estos son valorados y declarados en forma independiente por cada unidad habitacional existente.

No forman parte de la base imponible, las áreas del inmueble que se destinen a **usos ajenos** a los que grava esta Ley.

Tipo de gravamen

(L N° 8683-08 art.5)

La escala de tipos progresivos aplicable a la base imponible del impuesto **en el año 2021** es la siguiente:

Valor fiscal (¢ millones)	Tipo (%)
Más de 133 hasta 335	0,25
Más de 335 hasta 672	0,30
Más de 672 hasta 1.008	0,35

Valor fiscal (¢ millones)	Tipo (%)
Más de 1.008 hasta 1.345	0,40
Más de 1.345 hasta 1.679	0,45
Más de 1.679 hasta 2.017	0,50
Más de 2.017	0,55

(Escala modificada para el período fiscal 2021 -DE N° 42764-20 art.2-).

Exenciones

(L N° 8683-08 art.6)

Están exentos del pago de este impuesto:

- Los **propietarios** o titulares de derechos de bienes inmuebles, cuyo valor fiscal sea igual o inferior a **¢133.000.000**, en el año **2021**.
- Los **bienes inmuebles**:
 - ◆ propiedad del Gobierno central y las municipalidades;
 - ◆ propiedad de instituciones públicas;
 - ◆ propiedad de entidades sin fines de lucro;
 - ◆ declarados patrimonio histórico y arquitectónico;
 - ◆ declarados de interés social;
 - ◆ pertenecientes a iglesias y organizaciones religiosas;
 - ◆ pertenecientes a diversas instituciones educativas.
- Las **sedes diplomáticas** y consulares, en base a reciprocidad.

Liquidación y pago del impuesto

Los sujetos pasivos deben presentar cada **3** años, en los primeros **15** días naturales de enero del período fiscal correspondiente, una **declaración jurada de actualización del valor fiscal** del bien inmueble. Si resulta superior al valor registrado por la administración, el nuevo valor declarado modifica automáticamente la base imponible aplicable para el período fiscal en que se declara (L N° 8683-08 art.7).

Si el inmueble pertenece a varios **copropietarios**, estos deben declararlo en forma conjunta. A efectos del impuesto, los propietarios de **dos** o más bienes inmuebles colindantes y/o superpuestos, deben acumularlos en una sola declaración, siempre y cuando dichos inmuebles conformen una unidad de uso habitacional.

En el régimen de propiedad en **condominio**, la declaración de cada condominio debe incluir el valor proporcional que le corresponda por las áreas comunes.

En caso de **traspaso** de la propiedad del bien inmueble, el nuevo propietario es responsable solidario del pago del impuesto del período fiscal vigente a la fecha de adquisición, así como de los intereses correspondientes. El pago del impuesto se efectúa dentro de los **15** días naturales posteriores a la fecha de su devengo (L N° 8683-08 art.9).

La Administración Tributaria es la encargada de fiscalizar las declaraciones. En caso de **no aceptación** de las anteriores, se debe ajustar y modificar de oficio el valor declarado y notificarlo al contribuyente.

En caso de **omisión** de declaración, la Administración tributaria debe establecer el valor en base a reglas de esta ley y puede exigir al sujeto pasivo el pago del impuesto desde su devengo, más los intereses y sanciones correspondientes (L N° 8683-08 art.11).

B. Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores, Aeronaves y Embarcaciones Usadas e Impuesto sobre su Transferencia

1. Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores, Aeronaves y Embarcaciones
2. Impuesto sobre la Transferencia de Vehículos Automotores, Aeronaves y Embarcaciones Usadas

1. Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores, Aeronaves y Embarcaciones

(L N° 7088-87 y sus modificaciones; Rgto N° 7088-87; N° 42039-JP-H-MAG.MOPT)

Los vehículos, las aeronaves y las embarcaciones registradas están sujetos a un impuesto anual, calculado sobre el valor señalado en una lista publicada cada año por la administración tributaria.

Hecho imponible

(L N° 7088-87- art.9-b)

Está constituido por la **propiedad** de los vehículos automotores, aeronaves o embarcaciones de recreo o pesca deportiva debidamente inscritos. El impuesto se **devenga** en el momento de su adquisición y se mantiene hasta su cancelación.

El **periodo fiscal** del impuesto va del **1** de diciembre de cada año al **30** de noviembre del siguiente (R L N° 7088-87- art.8)

Sujeto pasivo

(L N° 7088-87- art.9-c)

Son contribuyentes del tributo, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que sean **propietarias** de los vehículos anteriormente citados.

Exenciones

(L N° 7088-87 art.9-ch)

No están sujetos a este impuesto:

- Los **Estados Extranjeros** que los destinen para el uso exclusivo de sus embajadas y consulados acreditados en el país, en base al principio de reciprocidad.
- Los **organismos internacionales** que los destinen exclusivamente para sus funciones.
- El **Gobierno** Central y las Municipalidades.

También están exentos los siguientes **vehículos**:

- las ambulancias y unidades de rescate de diversas instituciones sociales y sanitarias de Costa Rica; y
- las bicicletas.

Base imponible

(L N° 7088-87 art.9-f)

Está constituida por el valor de los vehículos, las aeronaves o las embarcaciones de recreo, incluidos en la lista anual emitida por decreto del Gobierno, para cada marca, año, carrocería y estilo.

Tipo de gravamen

(L N° 7088-87 art.9 f)

El impuesto se abona en base al valor en el mercado interno de los vehículos sujetos a gravamen, de acuerdo con la tabla de tipos progresivos siguiente vigentes en el año **2021**:

Valor fiscal (¢)	Tipo (¢ y %)
Hasta 310.000,00	26.200,00
310.000,01 - 1.220.000,00	1,2
1.220.000,01 - 2.420.000,00	1,5
2.420.000,01 - 3.650.000,00	2,0
3.650.000,001 – 4.550.000,00	2,5
4.550.000,001 – 5.460.000,00	3,0
Más de 5.460.000,00	3,5

Modificadas por el DE N° 40721-17 art.1°.

La escala anterior **no se aplica** a los siguientes vehículos automóviles, los cuales quedan afectos a al impuesto en base a los tipos fijos siguientes (Rgto. L N° 7088-87- art.10):

- Vehículos automóviles destinados al transporte remunerado de personas, los camiones de carga, excluidos los «pickup»: **¢ 8.000,00** anuales.
- Motocicletas: impuesto anual:

- ◆ hasta **90 cc**: ₡700,00;
- ◆ más de **90 cc** hasta **125 cc**: ₡1.500,00;
- ◆ más de **125 cc** hasta **200 cc**: ₡3.000,00;
- ◆ más de **200 cc** hasta **450 cc**: ₡8.000,00;
- ◆ más de **450 cc**: ₡15.000,00.

Liquidación y pago del impuesto

(Rgto L N° 7088-87- art.2)

La Dirección General de la Tributación Directa es responsable de la **liquidación** del impuesto sobre la propiedad de vehículos con base en los datos de los respectivos registros.

El **pago** del impuesto debe efectuarse durante el período vigente para la cancelación del seguro obligatorio de vehículos y debe realizarse a más tardar el **31** de diciembre.

2. Impuesto sobre la Transferencia de Vehículos Automotores, Aeronaves y Embarcaciones Usadas

(L N° 7088-87 art.13)

Este impuesto se rige por las siguientes normas:

- La **transferencia de la propiedad** de vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones usados, gravados con el impuesto sobre la propiedad de vehículos analizado anteriormente, está afecta a un impuesto del **2,5%**.
- El impuesto está a cargo del adquirente y se determina mediante la aplicación del tipo anterior al valor de los bienes calculado según se ha indicado anteriormente. Cuando el **precio real de venta** sea mayor al fijado por la administración tributaria, el impuesto se determina sobre ese precio.
- Deben inscribirse como **contribuyentes del impuesto**, las personas físicas o jurídicas dedicadas a la compraventa de vehículos automotores usados, adquiridos exclusivamente para la comercialización. El impuesto no les afecta en la adquisición de los bienes, pero sí en la venta. El impuesto está a cargo del comprador.
- El impuesto **se abona** en base a la determinación previa de la Administración tributaria. En el caso de las aeronaves y embarcaciones, la fiscalización del impuesto corresponde al Registro de Aviación Civil y a la Dirección General de Transporte Marítimo.

C. Timbre de Vida Silvestre

(L N° 7317-92 y normas modificatorias)

La L N° 7317-92 art.120 introduce el denominado Timbre de Vida Silvestre, con un **tipo de gravamen** equivalente al **0,25%** de un salario base. Este timbre es emitido por el Banco Central de Costa Rica y el producto de su recaudación se deposita en el Fondo de Vida Silvestre.

El Timbre de Vida Silvestre debe ser **abonado** en los siguientes **casos**, según la cuantía indicada anteriormente:

- en todo permiso de circulación anual de cualquier clase de vehículo automotor;
- en la primera inscripción de los vehículos automotores en el Registro Público de Propiedad de Vehículos.

D. Timbre para la Educación y Cultura

(L N° 5923-76 y normas modificatorias)

Fuente

Las personas jurídicas están sujetas a un **impuesto anual** sobre la cuantía del capital neto incluido en la declaración del Impuesto sobre la Renta, denominado Timbre de Educación y Cultura.

Sujeto pasivo

(L N° 5923-76 art.2)

Las **sociedades** mercantiles y las filiales de las sociedades extranjeras inscritas en la Sección Mercantil del Registro Público de la Propiedad.

Base imponible

(L N° 5923-76 art.7)

Está constituida por la cuantía del capital neto incluida en la declaración del Impuesto sobre la Renta del sujeto pasivo.

Tipo impositivo

(L N° 5923-76 art.8)

Las sociedades y las filiales de las sociedades extranjeras **inscritas en el Registro Mercantil** pagan el siguiente Timbre de Educación y Cultura:

- En el momento de **inscripción** o en cualquier otro acto registrable: **¢ 5.000,00**.
- **Anualmente**, de acuerdo con la siguiente escala de tipos, en función del capital neto declarado en el periodo fiscal inmediatamente anterior.

Capital neto (¢)	Impuesto a pagar (¢)
Hasta 500.000,00	5.000
Más de 500.000 hasta 2.000.000,00	6.000
Más de 2.000.000,00 a 4.000.000,00	12.000
Más de 4.000.000,00	18.000

Costa Rica no aplica un **Impuesto sobre el Patrimonio** a las personas físicas.

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 5923-76 art.7)

El impuesto se abona mediante **un único pago** en los meses de febrero y marzo de cada año, en base a los datos incluidos en la declaración de Renta del año anterior, la que se considera, asimismo, como declaración jurada de este impuesto.

E. Impuesto sobre Traspaso de Bienes Inmuebles

(L N° 6999-A-9-85 y normas modificatorias)

Se establece un impuesto sobre los traspasos, bajo cualquier título, de inmuebles inscritos (o no inscritos) en el Registro Público de la Propiedad, con las excepciones señaladas más adelante (L N° 6999-A-85 art.1).

Hecho imponible

(L N° 6999-A-85 art.1)

Está constituido por la transmisión de inmuebles en Costa Rica.

No se consideran transmisiones y, por tanto, no se encuentran sujetos al impuesto los siguientes actos jurídicos (L N° 6999-A-85 art.1):

- las capitulaciones matrimoniales;
- la renuncia de bienes gananciales;
- el reconocimiento de aporte matrimonial;
- las adjudicaciones o la división de bienes entre cónyuges o entre condueños;
- las cesiones de derechos hereditarios o de adjudicaciones hereditarias;
- las cesiones de remates;
- las expropiaciones de inmuebles; y
- la restitución de inmuebles en virtud de anulación, rescisión o resolución de contratos.

El impuesto se **devenga** en la hora y fecha del otorgamiento de la escritura pública del acto jurídico de traspaso del inmueble o en la fecha en que se documente cualquier acto jurídico que implique el traspaso directo o indirecto del inmueble (L N° 6999-A-85 art.4).

Exenciones

(L N° 6999-A-85 art.5)

Están exceptuados del impuesto:

- Los **traspasos de inmuebles** cuya cuantía no exceda de **¢ 600.000.00**, para los terrenos y la casa, y de **¢ 400.000.00** para los demás casos.
- Los **bienes gananciales** y las **adjudicaciones hereditarias**, cuando el inmueble adjudicado no exceda de **¢ 600.000.00**, para casa y terreno, y de **¢ 400.000.00** para los demás casos.

- Los traspasos de inmuebles a personas físicas, destinados a **vivienda popular**. La cuantía de la exención es establecida conjuntamente por los Ministerios de Hacienda y de Vivienda y Asentamientos Humanos.
- Los traspasos de inmuebles destinados a **vivienda familiar** y el traspaso de parcelas rurales destinadas a subsistencia de la familia, siempre que el valor inmueble no exceda de **¢ 600.000.00**.
- El **Estado**.
- Diversas **asociaciones e instituciones autorizadas**, así como las entidades legalmente exentas del pago de impuestos.
- Las **donaciones al Estado** y a diversas instituciones públicas.

Las exenciones indicadas en los dos primeros incisos y en el cuarto, se aplican hasta las cuantías señaladas anteriormente. Los **excesos** quedan sujetos al pago del impuesto de acuerdo con el tipo impositivo aplicable.

Sujeto pasivo

(L N° 6999-A-85 art.6)

Son contribuyentes del impuesto, los transmitentes y los adquirentes, por partes iguales. No obstante, en **casos de remate**, dación en pago o adjudicación en pago de deudas, la responsabilidad del pago del tributo recae sobre los adquirentes.

Base imponible

(L N° 6999-A-85 art.7)

Está constituida por el valor **real de la transacción**, que debe ser acorde con el valor de mercado y, en ningún caso, puede ser inferior al mayor valor registrado por cualquiera de los métodos de actualización de valores de la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En casos de **adjudicación mediante remate**, el impuesto se calcula sobre el precio de la subasta.

Tipo de gravamen

(L N° 6999-A-85 art.8)

La tarifa del impuesto es del **1,5%**.

Quedan **exentas** las cuantías señaladas anteriormente.

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto debe liquidarse dentro de los **15 días hábiles** siguientes a la fecha del otorgamiento de la escritura pública de traspaso del inmueble (L N° 6999-A-85 art.7).

Los valores consignados en los documentos de traspaso de inmuebles tienen carácter de Declaración Jurada de los contribuyentes del impuesto (L N° 6999-A-85 art.9).

El pago del impuesto debe efectuarse en el mismo momento de presentación de la Declaración Jurada (L N° 6999-A-85 art.12).

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

A. Impuesto sobre el Valor Agregado

(L N° 6826-82 y sus modificaciones - LIVA; Rgto N° 41779-19 - RLIVA)

La L N° 9.655 (Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, de 3-12-2018) **deroga** en su totalidad, la L N° 6826 (Ley del Impuesto General sobre las Ventas, de 8-11-1982), estableciendo, en su Título I, un nuevo marco normativo (Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, en adelante IVA) que grava, con carácter general, la totalidad de los bienes y servicios, reduciendo considerablemente la lista de bienes y servicios exentos. De la misma forma, como se va a ver más adelante, se produce una modificación sustancial de los elementos esenciales del gravamen, por lo que se puede afirmar que se está ante un nuevo tributo.

Hecho imponible

(LIVA art.2)

El hecho imponible del impuesto está constituido por la venta de bienes y la prestación de servicios realizadas, con carácter habitual, por los sujetos pasivos del impuesto.

A efectos del impuesto, la habitualidad debe entenderse como la actividad a la que se dedica una persona o empresa con ánimo mercantil, de forma pública, continua o frecuente.

Se entiende por **venta de bienes** (LIVA art.2-1):

- Las transferencias del dominio de bienes.
- Las importaciones de bienes en Costa Rica, con independencia de la habitualidad de la actividad del contribuyente.
- Las ventas en consignación y el apartado de bienes.
- El arrendamiento de bienes con opción de compra (vinculante o no vinculante), en el momento en que se ejecute la opción.
- El retiro de bienes para uso o consumo personal del contribuyente o su transferencia sin contraprestación a terceros.
- El suministro de productos informáticos estandarizados, compuesto por el soporte físico o en cualquier plataforma digital, así como los programas e informaciones incorporadas al suministro.
- Cualquier acto que tenga como objetivo la transmisión del dominio de bienes, independientemente de su naturaleza jurídica y de su denominación, así como de las condiciones pactadas por las partes.

Se entiende por **prestación de servicios**: todas aquellas operaciones no consideradas transferencia o importación de bienes. Tienen la consideración de prestación de servicios, entre otros (LIVA art.2-2):

- Los derivados de contratos de agencia, de venta en exclusiva o de convenios de distribución de bienes en el territorio de aplicación del impuesto, que impliquen obligaciones de hacer o de no hacer.
- La transmisión de los derechos de llave.
- El uso personal o para fines ajenos a la actividad, de servicios, así como las operaciones a título gratuito, incluida la transmisión de derechos, en particular la de derechos distintos al dominio pleno.

El hecho imponible del impuesto se materializa y el impuesto se devenga (LIVA art.3):

- En la **venta** de bienes: en el momento de la facturación (emisión del comprobante electrónico autorizado) o de la entrega de los bienes, lo que suceda primero.

En caso de que se efectúen **pagos anticipados** a la transferencia de bienes o que la misma se realice por etapas, por avance de obras o por trabajos y en aquellos que adopten la forma de tracto sucesivo, el hecho imponible se produce al vencimiento de cada período, fase o etapa, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante electrónico.

- En las **importaciones**: en el momento de la aceptación de declaración aduanera.

No obstante, en caso de bienes colocados en **zonas francas, depósitos temporales o vinculados a determinados regímenes aduaneros**, la importación se produce a la salida de las áreas mencionadas áreas o al abandonar los regímenes indicados para su introducción en Costa Rica.

- En la **prestación de servicios**: en el momento de la facturación (emisión del comprobante electrónico) o de la prestación del servicio, lo que suceda primero.

No obstante, en las prestaciones de servicios que originen **pagos anticipados** o en el curso de estas, el impuesto se devenga en el momento del cobro del precio por los importes efectivamente percibidos.

En caso de servicios prestados **al Estado**, el impuesto se devenga en el momento de percepción del pago por parte de la institución pública correspondiente.

- En el **autoconsumo** de bienes y servicios:
 - ◆ en el caso de los bienes: en la fecha en que los bienes son retirados de la empresa; y
 - ◆ en el caso de los servicios: en el momento que sean prestados, entendiéndose como tales: el uso personal, los fines ajenos del servicio o los realizados a título gratuito, los cuales deberán contabilizarse por separado.
- En las **importaciones de bienes intangibles y servicios** puestos a disposición del consumidor final: en el momento del pago, facturación, prestación o entrega, lo que suceda primero.
- En las **ventas en consignación y el apartado de bienes**:
 - ◆ en consignación: en el momento de entrega del bien por el consignatario al adquirente;
 - ◆ en el apartado de bienes: en el momento en que el bien queda apartado.
- En los **arrendamientos** de bienes con **opción de compra**:
 - ◆ en caso de opción de compra vinculante: en el momento de la puesta a disposición del bien; y
 - ◆ en caso de opción de compra no vinculante: en el momento de la ejecución de la opción.

Sujeto pasivo

(LIVA art.4)

Se consideran contribuyentes del IVA, las **personas** (físicas y jurídicas) y las **entidades** (públicas o privadas) que:

- llevan a cabo actividades que implican la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción, la distribución, la comercialización o la venta de bienes o prestación de servicios;
- efectúan importaciones de bienes tangibles, intangibles y servicios.

En el caso de adquisición de **servicios o de bienes intangibles** de prestadores no domiciliados en Costa Rica, se considera contribuyente al destinatario del servicio o del bien intangible, independientemente del lugar donde se esté ejecutando, siempre que sea a la vez contribuyente de este impuesto.

Igualmente, son contribuyentes todos los **exportadores** y los acogidos al **régimen de tributación simplificada**. Los contribuyentes que inicien actividades deben inscribirse en el registro de contribuyentes de la Administración tributaria. No obstante, la administración tributaria puede inscribir de oficio en caso de que los contribuyentes no lo hagan.

Las personas que no cumplan con la **obligación de inscripción** quedan obligadas al pago del impuesto, perdiendo el derecho a devolución o crédito por el impuesto soportado por las existencias de bienes en inventario en la fecha de su inscripción como contribuyentes (LIVA art.5).

En cualquier caso, los contribuyentes están obligados a emitir **facturas o documentos** equivalentes (debidamente autorizados por la Administración tributaria), en las ventas de bienes o por los servicios prestados. No obstante, la Administración tributaria puede eximir de esta obligación a determinados contribuyentes, siempre que se trate de ventas a personas que no sean contribuyentes de este impuesto (LIVA art.7).

Se crea el régimen de **tributación simplificada para pequeños contribuyentes**⁷ (LIVA art.35 a 43).

Exenciones

(LIVA art.8)

Se aplica una exención al pago de este impuesto a:

- Las exportaciones de bienes y sus operaciones relacionadas; la introducción de bienes en depósitos aduaneros o su colocación al amparo de regímenes aduaneros y la reimportación de bienes costarricenses en los 3 años siguientes a su exportación. La exención también se aplica a las compras de bienes y prestaciones de servicios destinados a la producción de bienes y servicios exportables. Asimismo, se encuentran exentos los servicios prestados por contribuyentes del IVA, utilizados fuera del ámbito territorial del impuesto.
- Las ventas de bienes o servicios para la exportación y entre las zonas francas. La exención también se aplica a las compras de bienes y prestaciones de servicios destinados a las zonas Francas o los prestados entre ellas.
- Los intereses y comisiones por todo tipo de préstamos y créditos.
- Los créditos para descuento de facturas, los arrendamientos financieros y los arrendamientos operativos en función financiera.
- Las transferencias realizadas por entidades financieras autorizadas; los servicios de captación de depósitos y las retiradas de efectivo por cualquier medio; los servicios de pago de las entidades financieras, las operaciones de compraventa o cambio de divisas. Las comisiones de tarjetas de crédito y débito.
- Los avales y las garantías otorgados por las entidades bancarias.
- Las comisiones abonadas a las operadoras de pensiones.
- Las primas de seguros de sobrevivencia con rentas vitalicias y de otros tipos.
- Los arrendamientos de viviendas no superiores a 1,5 salarios base mensuales. Si el alquiler excede de esa cifra, el impuesto se aplica al total de la renta. También están exentos los pagos realizados por las organizaciones religiosas, por los alquileres de locales o establecimientos de culto.

⁷ Analizado en el apartado VII sobre Régimen Simplificado, más adelante.

- Los arrendamientos efectuados por las microempresas y pequeñas empresas no superiores a 1,5 salarios base mensuales. Si el alquiler es superior a esa cifra, el impuesto se aplica al total de la renta.
- El suministro de energía eléctrica residencial, siempre que el consumo mensual no exceda de 280 kW/h. Si el consumo excede de esa cifra, el impuesto se aplica al consumo total.
- La venta o entrega de agua residencial, siempre que el consumo mensual no exceda de 30 metros cúbicos. Si el consumo mensual excede de esa cifra, el impuesto se aplica al consumo total. La exención no se aplica al agua envasada.
- El autoconsumo de bienes, siempre que no se haya reconocido al sujeto pasivo un crédito total o parcial por la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes, o por la recepción del servicio objeto de esa operación.
- Las ventas e importaciones de sillas de ruedas y similares, equipos ortopédicos, prótesis, equipos usados por personas con problemas auditivos, equipos de rehabilitación y educación especial, destinados a mejorar la funcionalidad y garantizar la autonomía de las personas discapacitadas.
- Los bienes y servicios vendidos, prestados o adquiridos por la Cruz Roja Costarricense, necesarios para el cumplimiento de sus funciones.
- Las tasas de matrícula y créditos de todos los cursos prestados por las universidades públicas.
- Los bienes y servicios adquiridos, vendidos o prestados por el Cuerpo de Bomberos de Costa Rica, necesarios para el cumplimiento de sus funciones.
- Las adquisiciones y venta de bienes y servicios realizada por la Fundación Ayúdenos a Ayudar y la Asociación Pro-Hospital Nacional de Niños y la Federación de Protección al Anciano (Fecrunapa).
- Las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda (EARTH).
- El uso de espacios publicitarios o promocionales exclusivo para fines propios, realizado por las televisoras y las emisoras de radio.
- El autoconsumo de energía eléctrica generada mediante paneles solares y otras fuentes renovables (viento, sol y biomasa).
- La importación de bienes o servicios declarados exentos.
- Las loterías nacionales, las rifas, los juegos y los demás productos de azar vendidos, distribuidos o comercializados en Costa Rica por la Junta de Protección Social (JPS).
- Los servicios de transporte terrestre y cabotaje (de todo tipo y por cualquier medio), de personas, prestados por compañías autorizadas y reguladas. La exención también se aplica a la importación, compraventa local, arrendamiento y leasing de vehículos y embarcaciones utilizadas para la prestación de estos servicios de transporte, así como a los bienes muebles, planteles y terminales utilizados para su operación.
- Los libros, con independencia de su formato. La exención no se aplica a los libros electrónicos.
- Los servicios prestados por emisoras de radio culturales cualificadas.
- Las cuotas de afiliación y las mensualidades abonadas a los colegios profesionales, organizaciones sindicales y las cámaras empresariales.
- Las primas de riesgos del trabajo, agropecuarios y de viviendas de interés social.
- Las comisiones por los servicios de subasta ganadera y agrícola, así como las transacciones de animales vivos realizadas en las subastas autorizadas.
- Las redes de cuidado y los centros de atención para adultos mayores.
- Los servicios de educación privada en todos sus grados.
- La adquisición de bienes y servicios efectuadas por las asociaciones de desarrollo comunal autorizadas, necesarios para el cumplimiento de sus fines.
- La adquisición y venta de bienes y servicios efectuadas por las juntas de educación y administrativas de las instituciones públicas de enseñanza, necesarios para la realización de sus fines y en beneficio de los centros educativos públicos.
- Los bienes y servicios adquiridos por las asociaciones administradoras de los sistemas de acueductos y alcantarillados comunales en Costa Rica, necesarios para la realización de sus fines y en beneficio de las comunidades o zonas que les corresponda atender.

- La venta, comercialización y matanza de animales vivos (semovientes) dentro de la cadena de producción e industria pecuaria.

Por otra parte, no se encuentran sujetos al impuesto (LIVA art.9):

- Los bienes y servicios vendidos, prestados o adquiridos por la Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS).
- Los bienes y servicios vendidos, prestados o adquiridos por los municipios. La no sujeción no abarca la prestación del servicio de agua.
- Los traspasos de bienes inmuebles y muebles registrales gravados con el Impuesto a la Transferencia.
 - ◆ Por el contrario, se encuentran sujetas las importaciones y ventas locales de vehículos, embarcaciones o aeronaves, nuevos o usados (RLIVA art.12-3).
- La transmisión de la totalidad del patrimonio o de una o varias líneas de negocio del contribuyente, en los casos de reorganización empresarial por distintos medios (la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés, aportes no dinerarios o en activos, fusiones, compra del establecimiento mercantil, compra total o parcial de activos y/o pasivos y otros), cuando el adquirente continúe en el ejercicio de las mismas actividades del transmitente. El crédito de impuesto no prescrito, en su caso, puede ser imputado por el adquirente a futuros débitos de impuesto, o bien, le es devuelto a este, aunque lo haya solicitado el transmitente.
- La entrega de muestras gratuitas de bienes con fines de promoción de las actividades.
- Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades.
- El suministro de impresos u objetos publicitarios sin contraprestación. La exención no alcanza a la reventa de estos bienes (RLIVA art.12-b).
- Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia, derivados de relaciones administrativas o laborales, o de carácter cooperativo.
- El suministro de bienes y prestaciones de servicios realizados directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria -recaudación de impuestos, inscripción de bienes muebles e inmuebles- (RLIVA art.12-c).
- El suministro de bienes y prestaciones de servicios, a título gratuito, obligatorios para el contribuyente en virtud de las normas jurídicas y los convenios colectivos. Tampoco se encuentran sujetas las prestaciones de servicios de medios de comunicación colectiva a título gratuito con fines de interés social, en cualquiera de sus modalidades, siempre que sean suministradas al Estado y sus instituciones descentralizadas, a las universidades estatales y otras instituciones educativas públicas, a la Cruz Roja Costarricense y a otras asociaciones o fundaciones para obras de bien social, científico o cultural.
- La entrega de dinero a título de contraprestación o pago.
- La venta de combustibles, las materias primas e insumos utilizados en los procesos de refinación y fabricación, incluso la mezcla y el combustible consumido en el proceso productivo para la obtención de los productos listos para la venta que expende la Refinadora Costarricense de Petróleo (RECOPE).

Base imponible

(LIVA art.12 a 14)

La base imponible del IVA se determina:

En las **ventas de bienes** (LIVA art.12): por el precio neto de venta antes del impuesto, incluyendo aquellos tributos y gravámenes aplicados sobre tales bienes (Impuesto Selectivo de Consumo, Impuesto Específico sobre las Bebidas Envasadas sin Contenido Alcohólico, el Impuesto Específico sobre las

Bebidas Alcohólicas), en caso de bienes afectos a estos impuestos. No forma parte de la base imponible el Impuesto Específico al Tabaco.

En los **arrendamientos** de bienes con opción de compra: sobre el precio de venta total ajustado al precio normal de mercado.

En las retiradas de bienes y la utilización personal de servicios ajenos a la actividad: por el coste de la mercancía o servicio. En las transacciones, cuya contraprestación no consiste en dinero: la base imponible es la que se acordaría en condiciones de mercado entre partes independientes. En las operaciones entre partes vinculadas: sobre el precio neto de venta ajustado al valor normal de mercado entre partes independientes, siempre que se produzca un perjuicio fiscal.

Por otra parte, no forman parte de la base imponible:

- Los descuentos comúnmente aceptados, consignados por separado del precio de venta en la factura.
- El valor de los servicios prestados en las ventas de bienes gravados, siempre que sean suministrados por terceras personas y facturados y contabilizados por separado.
- Los gastos financieros facturados y contabilizados separadamente, siempre que los intereses no sean superiores a 3 veces la tasa activa media bancaria para créditos comerciales. Si dicha tasa es superior, solo el exceso o la diferencia con el precio de contado forman parte de la base imponible.

La base imponible puede ser reducida por las cuantías correspondientes:

- ♦ Al importe de los envases y embalajes reutilizables que hayan sido devueltos.
- ♦ A las devoluciones de bienes realizadas de acuerdo con las prácticas comerciales y de los bienes entregados en consignación y no vendidos.
- ♦ A las operaciones gravadas declaradas sin efectos por resoluciones administrativas o judiciales.

En la **prestación de servicios** (LIVA art.13): por el precio de venta, una vez deducidos los importes anteriormente citados. En el caso de los juegos de azar: el valor de la apuesta. En los casinos: el **60%** de un salario base por cada mesa de juego y el **10%** de un salario base por cada máquina tragamonedas. No forman parte de la base imponible las bonificaciones equivalentes a descuentos usuales y generales consignados por separado del precio de venta en la factura respectiva.

En las **importaciones de mercancías** (LIVA art.14): por el valor CIF de aduana de Costa Rica, incrementado por los derechos de importación, el Impuesto Selectivo de Consumo o Específicos y cualquier otro tributo que incida sobre la importación, así como otros cargos que figuren en la póliza o en el formulario aduanero. No forma parte de la base imponible el Impuesto Específico al Tabaco.

En las importaciones de servicios o bienes intangibles cuyo prestador no está domiciliado en Costa Rica, independientemente del lugar donde se esté ejecutando, la base imponible se determina, con arreglo a lo dispuesto en la LIVA art.14.

Tipo de gravamen

(LIVA art.10)

El **tipo general** del impuesto es el **13%**, que se aplica a todas las operaciones sujetas.

No obstante, el consumo de **energía eléctrica residencial** está gravado a un tipo del **5%** y la venta de **madera** está gravada al tipo general menos **3 puntos porcentuales** (10%).

Así mismo se aplican los siguientes **tipos reducidos** (LIVA art.11):

- Del **4%** para los bienes y servicios siguientes:
 - ◆ la compra de pasajes aéreos con destino u origen en Costa Rica. En caso del transporte aéreo internacional, el impuesto se aplica sobre el **10%** del valor del pasaje;
 - ◆ los servicios de salud privados prestados por centros de salud o profesionales sanitarios colegiados autorizados.

- Del **2%** para los bienes y servicios siguientes:
 - ◆ los medicamentos, materias primas, insumos, maquinaria, equipo y los reactivos necesarios para su producción;
 - ◆ los servicios de educación privada;
 - ◆ las primas de seguros personales;
 - ◆ la compraventa de bienes y servicios realizados por diversas entidades públicas de educación superior, siempre que sean necesarios para sus fines.

- Del **1%** para las ventas e importaciones de:
 - ◆ bienes agropecuarios incluidos en la canasta básica⁸, incluyendo las transacciones de semovientes vivos, la maquinaria, el equipo, las materias primas, los servicios e insumos necesarios en la producción, hasta su puesta a disposición del consumidor final;
 - ◆ artículos incluidos en la canasta básica, incluyendo la maquinaria, el equipo, los servicios e insumos necesarios para su producción, hasta su puesta a disposición del consumidor final.
 - ◆ las importaciones o compras locales de las siguientes materias primas e insumos:
 - ◆ trigo y derivados para producir alimentos para animales;
 - ◆ frijol de soja y sus derivados para producir alimentos para animales;
 - ◆ sorgo;
 - ◆ fruta y almendra de palma aceitera, así como sus derivados para producir alimento para animales;
 - ◆ maíz y sus derivados para producir alimentos para animales.
 - ◆ Los productos veterinarios y los insumos agropecuarios y de pesca (excepto los de pesca deportiva), determinados por el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG) y el Ministerio de Hacienda.

Determinación del impuesto

(LIVA art.16 a 26)

El impuesto se determina por la diferencia entre el débito y los créditos fiscales debidamente respaldados por comprobantes y registrados en la contabilidad de los contribuyentes.

El **débito fiscal** se determina aplicando el tipo de impuesto al total de ventas y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del mes correspondiente.

El **crédito fiscal** se establece sumando el impuesto realmente soportado por el contribuyente sobre las compras e importaciones realizadas durante el mes correspondiente; así como el impuesto abonado por el contribuyente en la adquisición de los insumos utilizados en el proceso de producción, comercialización, etc.

8 La **canasta básica** se establece mediante decreto ejecutivo emitido por el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), y es revisada y actualizada como mínimo cada **5 años** o cada vez que se publican los resultados de una nueva encuesta nacional de ingresos y gastos de los hogares. Esta canasta **se define** en base al consumo efectivo de bienes y servicios de primera necesidad de los hogares ubicados en los **3 primeros deciles** de ingresos, de acuerdo con los estudios efectuados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

Cuando el crédito fiscal es superior al débito, la diferencia constituye un **saldo del impuesto a favor del contribuyente** (LIVA art.16; Código Tributario art.45). El crédito fiscal por compras locales debe estar respaldado por facturas o comprobantes debidamente autorizados por la Administración tributaria.

Este saldo a favor del contribuyente puede ser trasladado y acreditado en meses posteriores, una vez añadidos los créditos fiscales derivados de las adquisiciones efectuados en esos meses. Si por **circunstancias especiales**, el contribuyente prevé que, en los 3 meses siguientes, no va a generar un débito fiscal suficiente para absorber la totalidad del saldo de su crédito fiscal, la administración tributaria puede autorizar su deducción de la cuota tributaria (LIVA art.28).

En ningún caso las **mercancías declaradas exentas** (LIVA art.9), pueden ser gravadas por los impuestos selectivos de consumo (LIVA art.32).

Liquidación y pago del impuesto

(LIVA art.27)

Los contribuyentes deben liquidar el impuesto hasta el día **15** de cada mes, mediante una declaración jurada por las ventas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes al mes anterior, abonando el impuesto debido correspondiente. La obligación de presentación de la declaración subsiste aun en el caso de que no exista impuesto o cuando la diferencia entre el débito y el crédito fiscal sea a favor del contribuyente.

Por otra parte, la administración tributaria establece que las entidades (públicas y privadas) emisoras de tarjetas de débito y crédito, deben actuar como agentes de percepción del impuesto en el caso de los contribuyentes que realizan compras de servicios (a través de Internet o cualquier otra plataforma digital), consumidos en Costa Rica. Este pago al tipo ordinario del impuesto (**13%**) se aplica sobre el importe bruto de la compra de servicios realizada.

Las entidades emisoras de tarjeta están obligadas, asimismo, a comunicar a la administración tributaria las transacciones efectuadas por los propietarios de las tarjetas (LIVA art.30).

IV. Impuestos Selectivos

- A. Impuestos Selectivos de Consumo
- B. Impuesto Único a los Combustibles
- C. Impuesto Específico sobre las Bebidas Alcohólicas
- D. Impuesto Específico sobre los Cigarrillos, Cigarros y Puros
(selectivo de consumo)
- E. Impuesto a los Productos de Tabaco
- F. Impuesto Específico sobre las Bebidas Envasadas sin Contenido Alcohólico y los Jabones de Tocador
- G. Impuesto sobre el Precio de Venta del Cemento

A.

Impuestos Selectivos de Consumo

(L N° 4961-72 -LISC- Título II y sus reformas; Rgto LISC -DE 14617-H-RLISC)

Hecho imponible

(LISC art.4)

El impuesto grava el valor de las transferencias de las mercancías comprendidas en el Anexo de la LISC.

La descripción de las **mercancías gravadas** en el Anexo de la Ley está basada en la Nomenclatura del Sistema Arancelario Centroamericano (en adelante, **SAC**), (LISC art.4 bis).

El impuesto recae sobre las transmisiones (onerosas y gratuitas) de las mercancías gravadas de la (LISC art.49), efectuadas por los contribuyentes en Costa Rica, a personas o entidades no exentas.

El impuesto también recae sobre las importaciones de las citadas mercancías, realizadas por personas o entidades no exentas del pago del impuesto.

Las mercancías usadas no están sujetas al impuesto, salvo las importadas en Costa Rica (RLISC art.2).

Hecho imponible

El **hecho imponible** del gravamen está constituido por (RLISC art.3):

- las transferencias de dominio onerosas y lucrativas de mercancías gravadas de producción nacional;
- las importaciones de mercancías gravadas, nuevas o usadas.

El ISC se **devenga** (LISC art.6):

- en la **importación o internación de mercancías (nuevas o usadas)**: en el momento de aceptación de la póliza o del formulario aduanero;
- en las **ventas de bienes gravados**: en la fecha de emisión de la factura o de la entrega de las mercancías, lo que ocurra primero, independientemente de que la operación se realice al contado o a crédito y de las condiciones pactadas.

Exenciones y no sujeciones

No están sujetos a este impuesto (LISC art.7-1):

- Los exportadores. No obstante, se otorga un crédito a estos contribuyentes por las mercancías exportadas, así como por las materias primas, insumos y productos intermedios incorporados en las mercancías exportadas, sobre los que se haya pagado el impuesto.
- La reimportación de mercancías nacionales producida dentro de los **3** años siguientes a su exportación.
- Los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, el Tribunal Supremo de Elecciones y las Municipalidades.

Por otra parte, se encuentran **exentos** del impuesto, los importadores amparados en Convenios Internacionales o en leyes especiales que así lo establezcan, pero solo con respecto a las mercancías en ellos indicadas (LISC art.7-2).

Sujeto pasivo

(LISC art.8)

Son contribuyentes del impuesto:

- en las **importaciones**: las personas naturales o jurídicas que introduzcan las mercancías o aquellas a cuyo nombre se efectúe la importación;
- en la **venta de mercancías de producción nacional**: los fabricantes no artesanales. Los contribuyentes están obligados a solicitar a la administración tributaria su inscripción como contribuyentes, en un plazo de **15 días** del mes siguiente a aquel en el que adquieren la condición (RLISC art.9).

Base imponible

(LISC art.10)

La base imponible se determina de la siguiente manera:

- en la **importación o internación de mercancías**: añadiendo al valor CIF aduanero (Aduana de Costa Rica), los derechos de importación y demás gastos adicionales;
- en la **producción nacional**: sobre el precio de venta al contado del fabricante, una vez deducidos los descuentos usuales concedidos a los compradores en condiciones similares.

Los demás impuestos internos que inciden simultáneamente con el ISC en las anteriores operaciones no forman parte de la base imponible de este.

Tipo de gravamen

(LISC art.11 y 14)

El Anexo de esta Ley incluye los tipos *ad valorem* a los que quedan sujetas las mercancías gravadas (D N° 16.845-H-85, que adapta Partidas Arancelarias NAUCA con Impuestos Consumo al NCCA).

Las personas o entidades obligadas al pago de los impuestos selectivos de consumo tienen derecho a un **crédito fiscal** por la cuantía de los gravámenes soportados por las materias primas o productos intermedios, destinados a incorporarse en los productos finales (LISC art.14).

Crédito de impuesto

Los contribuyentes del ISC tienen **derecho a deducir** el impuesto abonado por las materias primas, artículos intermedios y otros insumos incorporados en la producción de productos gravados por el ISC. Los fabricantes que adquieran mercancías gravadas de personas no contribuyentes pueden determinar el crédito de impuesto, aplicando un determinado porcentaje determinado por la Administración tributaria a la cuantía de las compras (RLISC art.19).

La Administración tributaria es la encargada de la administración y fiscalización de los impuestos selectivos de consumo establecidos por la presente ley (LISC art.15).

La Administración tributaria tiene la potestad ajustar la base imponible cuando compruebe que los contribuyentes vinculados realizan operaciones a precios inferiores a los de mercado, o a título gratuito, con el ánimo de evadir el impuesto, así como en los casos de infravaloración de importaciones (LISC art.16).

Liquidación y pago del impuesto

(LISC art.13)

El impuesto se liquida y abona de la manera siguiente:

- en las **importaciones**: el impuesto se liquida en el momento previo a la salida de las mercancías de la aduana;
- en la **venta de mercancías de producción nacional**: los fabricantes deben liquidar el impuesto mediante una declaración jurada por la totalidad de las ventas efectuadas en el mes anterior y efectuar el pago en los primeros **15** días naturales de cada mes. Los fabricantes están obligados a emitir facturas consignando separadamente el precio de venta de las mercancías y el impuesto selectivo de consumo aplicable.

B.

Impuesto Único a los Combustibles

(L N° 8114-01 y normas modificatorias)

Este impuesto se aplica a los combustibles de producción nacional e importados.

Hecho imponible

(L N° 8114-01 art.1)

El **hecho imponible** se produce,

- en el caso de la producción nacional (entendida esta por el momento en que el producto está listo para su venta): en el momento de la fabricación, la destilación o el refino.
- en la importación, en el momento de la aceptación de la declaración aduanera.

Sujeto pasivo

(L N° 8114-01 art.1)

Es la Refinadora Costarricense de Petróleo, sociedad anónima (RECOPE), tanto en su condición de productora o de Importadora. Las exportaciones están **exentas**.

Tipo de gravamen

(L N° 8114-01 art.1)

Los **tipos impositivos** aplicables a **partir del 1-5-2021** (vigencia: 1-5-2021 hasta el 31-7-2021) son los siguientes:

Tipo de combustible (litro)	Cuantía (¢)
Gasolina regular	252,00
Gasolina súper	263,75
Diésel	149,00
Asfalto	51,25
Emulsión asfáltica	38,75
Bunker	24,25
LPG	51,25
Jet fuel A1	151,25
Av Gas	252,00
Queroseno	72,00
Diesel pesado (Gasóleo)	49,25
Naftas (pesada y liviana)	36,50

Las cuantías anteriores se actualizan por el D.E N° 42930-H art.1 (12-4-2021). Esta actualización se efectúa trimestralmente, de acuerdo con la variación del IPC determinado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC) que, en ningún caso, puede ser superior al 3%.

Se **exceptúan del pago** del impuesto, los productos destinados al abastecimiento de las líneas aéreas y los buques mercantes o de pasajeros en líneas comerciales de servicio internacional; el combustible utilizado por la Cruz Roja Costarricense, así como la flota de pescadores nacionales para la actividad de pesca no deportiva.

Exenciones

(L N° 8114-01 art.1 bis)

Se aplica una exención a las misiones diplomáticas y organismos internacionales y a la Refinadora Costarricense de Petróleo (RECOPE).

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 8114-01 art.2)

El impuesto se liquida y abona de la siguiente manera:

- En las **importaciones**: en el momento previo al desalmacenaje del producto efectuado por las aduanas. No se autoriza la introducción del producto si RECOPE no prueba haber pagado antes este impuesto, que debe consignarse por separado en la declaración aduanera.

- En la **producción nacional, la fabricación, la destilación o el refino**: RECOPE debe liquidar y abonar el impuesto, mediante declaración jurada, dentro de los primeros 15 días naturales del mes siguiente al correspondiente a la declaración de cada mes. La presentación de la declaración jurada y el pago del impuesto son simultáneos.

La administración y fiscalización del impuesto corresponde a la Dirección General de Tributación. La recaudación sobre la producción nacional es competencia de la citada dirección y las aduanas de Costa Rica son las encargadas de recaudar el impuesto correspondiente a las importaciones o internaciones (L N° 8114-01 art.4).

Por otra parte, los combustibles gravados por este impuesto no están sujetos a la aplicación de los siguientes tributos (L N° 8114-01 art.7):

- el Impuesto Selectivo de Consumo;
- el **1%** aplicable sobre el valor aduanero de las importaciones;
- el Impuesto sobre el Valor Agregado;
- los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI).

C. Impuesto Específico sobre las Bebidas Alcohólicas

(L N° 7972-99 y normas modificatorias)

Esta ley introduce un impuesto específico que se aplica por cada mililitro de alcohol absoluto contenido en las **bebidas alcohólicas de producción nacional o importada**, según la concentración de alcohol por volumen, de acuerdo con la siguiente tabla de **tipos**, con vigencia desde el 1-5-2021 hasta el 31-7-2021 (L N° 7972-99 art.1):

Alcohol por volumen (%)	Impuesto (¢/ml de alcohol absoluto)
Hasta 15	3,43
15 - 30	4,11
Más de 30	4,80

(Tarifas vigentes según la resolución RES-DGH-006-2021, publicada en La Gaceta N° 73 del 16-4-2021).

El impuesto no se aplica a las bebidas de producción nacional **destinadas a la exportación**.

La Administración tributaria actualiza trimestralmente la cuantía del impuesto, de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor determinada por el Instituto Nacional de Estadística y Censos. En ningún caso, cada ajuste trimestral puede ser superior al **3%** (L N° 7972-99 art.6).

Hecho imponible

(L N° 7972-99 art.3)

El hecho imponible se produce en:

- la **producción nacional**: por las ventas a nivel de fábrica de productos nacionales: en la fecha de emisión de la factura o de entrega del producto, lo que suceda primero;

- la **importación o internación**: al aceptar la declaración aduanera en todos los casos, independientemente de su presentación.

Sujeto pasivo

(L N° 7972-99 art.4)

Son contribuyentes del impuesto:

- en la **producción nacional**: los fabricantes de bebidas alcohólicas;
- en la **importación o internación**: las personas físicas o jurídicas que introduzcan este tipo de productos o a cuyo nombre se importen o internen.

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 7972-99 art.5)

El impuesto se liquida y abona de la forma siguiente:

- En la producción nacional: en los primeros **15 días** naturales de cada mes, mediante la presentación de una declaración por todas las ventas efectuadas en el mes anterior, respaldadas mediante los comprobantes autorizados por la Administración tributaria. La presentación de la declaración y el abono del impuesto son simultáneos.
- En las importaciones: en el momento previo al desalmacenaje del producto, efectuado por las aduanas.

La administración y fiscalización del impuesto corresponde a la Administración tributaria, así como la recaudación sobre la producción nacional. Las aduanas son responsables de la recaudación del impuesto a las importaciones (L N° 7972-99 art.7).

El impuesto debe calcularse antes del IVA, de cuya base imponible forma parte (L N° 7972-99 art.8).

D. Impuesto Específico sobre los Cigarrillos, Cigarros y Puros (Selectivo de Consumo)

(L N° 7972-99 y normas modificatorias)

Se establece en un **95%**, la tarifa del impuesto selectivo de consumo para los cigarrillos, cigarros y puros (L N° 7972-99 art.11).

E. Impuesto a los Productos de Tabaco

(L N° 9028-12 y normas modificatorias)

Hecho imponible

(L N° 9028-12 art.23)

El hecho imponible del impuesto se produce:

- para los **productos de fabricación nacional**: en el momento de la venta a nivel de fábrica, en la fecha de emisión de la factura o de la entrega del producto, lo que suceda primero;
- en la **importación o internación**, en el momento de la aceptación de la declaración aduanera.

Sujeto pasivo

(L N° 9028-12 art.24)

Son sujetos pasivos de este impuesto el fabricante o maquilador del producto, en el caso de la **producción nacional** y en el caso de la **importación** o internación del producto terminado, las personas físicas o jurídicas a cuyo nombre se importen o internen los productos.

Base imponible

(R L N° 9028-12 art.31)

La base del gravamen se determina de la forma siguiente:

- Productos de la **partida arancelaria 24.02** (puros, puritos, cigarrillos): está constituida por número o cantidad de unidades de estos productos, vendidos a nivel de fábrica o importados.
- **Demás productos** (tabaco natural y otras presentaciones): la base se determina dividiendo el peso neto de la mercancía en gramos de tabaco entre el factor **0.6811** (que corresponde al peso promedio en gramos de tabaco contenido en un cigarrillo).

Tipos impositivos

(L N° 9028-12 art.22)

La cuantía inicial del impuesto establecido en la ley es de **¢ 20** por cada cigarrillo, cigarro, puros de tabaco y sus derivados. Esta cuantía es actualizada anualmente. Desde el **1-4-2021**, la cuantía aplicable es:

Código arancelario	Descripción	Impuesto por unidad (¢)
24.01	Tabaco en rama o sin elaborar; desperdicios de tabaco.	24,28
24.02	Cigarros (puros) (incluso despuntados)	24,28
	Cigarrillos (puritos) y cigarrillos de tabaco o de sucedáneos del tabaco.	
24.03	Los demás tabacos y sucedáneos del tabaco, elaborados; tabaco «homogeneizado» o «reconstituido»; extractos y jugos de tabaco.	24,28

(Resol RES-DGH-005-21 art.3).

La cuantía del impuesto se actualiza anualmente, de acuerdo con la variación del IPC que determina el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC) (L N° 9028-12 art.30).

Los **productos del tabaco**, además de este impuesto, se encuentran gravados con:

Impuesto	Tipo (%)
Impuesto sobre el valor agregado	13
Impuesto selectivo de consumo	95
INDER a nivel de importación	2,5
INDER a nivel de producción nacional	2,4

El impuesto no incide en la determinación actual de los impuestos que pesan sobre los cigarrillos, establecidos antes de su vigencia, se trata de un impuesto específico que no forma parte de la base imponible de los impuestos vigentes (L N° 9028-12 art.26).

En ningún caso, la **suma total** a pagar por concepto el Impuesto Selectivo al Consumo, más el Impuesto al Instituto de Desarrollo Agrario, más el Impuesto General sobre las Ventas (actual Impuesto sobre el Valor Agregado), puede ser inferior al **85%** del total de estos mismos tributos pagados por la categoría más vendida de cigarrillos (L N° 9028-12 art.31).

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 9028-12 art.25)

Este impuesto se liquida y abona de la forma siguiente:

- En la producción nacional: durante los primeros **15** días naturales de cada mes. El fabricante debe presentar la declaración por todas las ventas efectuadas en el mes anterior, respaldadas debidamente mediante los comprobantes autorizados por la Administración tributaria. La presentación de esta declaración y el pago del impuesto son simultáneos.
- En las importaciones o internaciones: en el momento previo al desalmacenaje del producto, efectuado por las aduanas.

La administración del impuesto corresponde a la Dirección General de Tributación (L N° 9028-12 art.27).

Se aplica una exención a las exportaciones de estos productos (L N° 9028-12 art.28).

F. Impuesto Específico sobre las Bebidas Envasadas sin Contenido Alcohólico y los Jabones de Tocador

(L N° 8114-01 y normas modificatorias)

Es un impuesto específico que se aplica por cada gramo de jabón de tocador y por unidad de consumo, para todas las bebidas envasadas sin contenido alcohólico (incluida el agua), con excepción de la leche y todos los productos contemplados en el registro que, al efecto, llevan el Ministerio de Salud y la Caja

Costarricense de Seguro Social, cuando se trata de bebidas terapéuticas y de uso médico (L N° 8114-01 art.9).

En relación con las **Unidades de consumo** para:

- **bebidas y licores**, las unidades de consumo están relacionadas con los volúmenes de cada bebida, a saber: **250 ml**; y para los concentrados de gaseosas **39,216 ml**;
- **jabón de tocador**, se fija el impuesto por gramo de jabón. Para los jabones con distinto peso, el impuesto se aplica proporcionalmente.

El **hecho imponible** de este impuesto se produce en:

- la producción nacional: en las ventas a nivel de fábrica, en la fecha de emisión de la factura o de la entrega del producto, lo que suceda primero;
- la importación o internación de estos productos: en el momento de aceptación de la declaración aduanera.

Están **exceptuados del pago** de estos impuestos los productos destinados a la exportación.

Sujeto pasivo

(L N° 8114-01 art.9)

Son sujetos pasivos de este impuesto:

- En la **producción nacional**: los fabricantes y envasadores de estos productos.
- En la **importación o internación**: las personas naturales o jurídicas que introduzcan los productos, o a cuyo nombre se importen o internen.

Tipos de gravamen

(L N° 8114-01 art.9)

La tarifa aplicable a **desde el 1-1-2021** es la siguiente (D N 42753-H del 7-12-2020):

Tipo de bebida	Impuesto por unidad de consumo (¢)
Gaseosas y concentrados	19,49
Otras bebidas líquidas envasadas (agua)	14,46
Agua (envases de 18 litros o más)	6,74
Impuesto por gramo de jabón de tocador	0,246

La cuantía del impuesto se actualiza trimestralmente, de acuerdo con la variación del IPC que determina el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC). En ningún caso, el ajuste trimestral puede ser superior al **3%** (L N° 8114-01 art.11).

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 8114-01 art.10)

Los impuestos se liquidan y abonan de la siguiente manera:

- En la **producción nacional**: los fabricantes o envasadores deben liquidar y abonar los impuestos dentro de los primeros **15** días naturales de cada mes, mediante una declaración jurada mensual, por todas las ventas efectuadas en el mes anterior al de la declaración, debidamente respaldadas por comprobantes autorizados. La presentación de la declaración jurada y el pago de los impuestos constituyen actos simultáneos.
- En las **importaciones o internaciones**: en el momento previo al desalmacenaje del producto, efectuado por las aduanas.

La administración y fiscalización de los impuestos corresponde a la Dirección General de Tributación. La recaudación sobre la producción nacional le corresponderá a esta Dirección; las aduanas de Costa Rica son las encargadas de recaudar los impuestos referentes a las importaciones o internaciones (L N° 8114-01 art.12).

G. Impuesto sobre el Precio de Venta del Cemento

(L N° 6849-83 y normas modificatorias)

Se establece un impuesto del **5%** sobre el precio de venta del cemento producido en las **provincias de Cartago, San José y Guanacaste**, en bolsa o a granel, de cualquier tipo, con excepción del cemento destinado a la exportación (L N° 6849-83 art.1).

El **precio de venta** se obtiene a través del coste de producción más un porcentaje de utilidad sobre los costos, que establece y que solo puede modificar el Ministerio de Economía y Comercio (L N° 6849-83 art.2).

Los fabricantes de cemento deben depositar mensualmente en el Banco Central de Costa Rica la cuantía de los impuestos correspondientes a las ventas del mes (L N° 6849-83 art.6).

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

No se aplica este tipo de impuesto en Costa Rica.

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

- A. Impuesto sobre el Valor Aduanero de las Mercancías Importadas
- B. Contribución por Caja de Banano Exportada
- C. Impuesto sobre la Exportación de Banano
- D. Impuesto por cada tonelada de carga que se movilice por Puerto Caldera
- E. Impuesto General Forestal
- F. Derecho de Salida del Territorio Nacional

A. Impuesto sobre el Valor Aduanero de las Mercancías Importadas

(L N° 6946-84 y sus reformas)

Costa Rica aplica derechos de aduanas, de acuerdo con el **Sistema de Aranceles Centroamericano** (que incluye también a El Salvador, Guatemala, Nicaragua y Honduras). Consecuentemente, sigue el sistema de **arancel externo** común a las importaciones, aplicando derechos sobre las materias primas, bienes intermedios y bienes de capital a los tipos del **5%**, **10%** y **15%**, respectivamente (aparte del correspondiente impuesto sobre el valor añadido y el selectivo de consumo). También se aplican tipos específicos más altos. Los bienes no producidos en la región están sujetos a un tipo del **0%**. Las exportaciones también están exentas de tributación.

Se establece un impuesto del **1%** sobre el **valor aduanero** de las mercancías importadas, que debe abonarse en el momento de liquidación de la póliza de importación correspondiente (L N° 6946 de 13-1-1984 art.3).

Exenciones

(L N° 6946-84 art.4)

Se aplica una exención del pago del tributo a:

- El Régimen de las **Zonas Procesadoras de Exportación S.A.**, establecidas en la Ley de Zonas Procesadoras de Exportación y Parques Industriales.
- Las **cooperativas** de autogestión, de ahorro y crédito y de servicios, y los sindicatos de trabajadores.
- Las instituciones de **educación** superior estatales.
- Los **equipos médico-quirúrgicos**, las medicinas y las materias primas para la fabricación de estas en el país.

B. Contribución por Caja de Banano Exportada

(L N° 7147-90 y normas modificatorias)

Se establece una contribución obligatoria de **USD 0,05** por cada caja de banano exportada, a abonar en colones, al **tipo de cambio interbancario** del día, los productores de banano. Este aporte está exento del pago del Impuesto sobre la Renta y es retenido y traspasado directamente a la corporación bananera nacional (L N° 7147-90 art.23).

C. Impuesto sobre la Exportación de Banano

(L N° 5515-74 y normas modificatorias)

Se establece un impuesto de **USD 1** sobre cada caja o envase de banano de **40** libras netas que se exporte (L N° 5515-74 art.1).

El impuesto debe ser abonado por la **compañía compradora**, sin que pueda ser trasladado al productor.

D. Impuesto por cada tonelada de carga que se movilice por Puerto Caldera

(L N° 5582-74 y normas modificatorias)

Se establece un impuesto de **¢1**, por cada tonelada de carga que se movilice por los puertos ubicados en los litorales de los **Cantones Central y de Esparza** de la provincia de Puntarenas (L N° 5582-74 art.18).

E. Impuesto General Forestal

(L N° 7575-96 y normas modificatorias)

Se establece el denominado Impuesto General Forestal, con un tipo de gravamen del **3%** que se aplica sobre el valor de transferencia en el mercado de la **madera en trozas**⁹. El impuesto debe ser determinado por la Administración Forestal del Estado (L N° 7575-96 art.42).

Hecho imponible

Se genera en el momento de la industrialización primaria de la madera o, en el caso de la madera importada.

El impuesto debe ser **abonado** en la aduana de acuerdo con el valor real.

⁹ Se entiende por **madera en troza**, la sección del árbol libre de ramas con un diámetro mayor o igual a **29** centímetros en el extremo más delgado.

Como se ha indicado anteriormente, la comercialización de madera también está sujeta al pago del IVA, a un tipo del **10%** (3 puntos porcentuales por debajo del tipo general).

Sujeto pasivo

Las personas físicas o jurídicas, **propietarias de centros de industrialización primaria** de maderas, están obligadas a cumplir con el pago de este tributo.

F. Derecho de Salida del Territorio Nacional

(L N° 8316-02 y normas modificatorias)

Tarifa del impuesto aéreo

Las personas nacionales o extranjeras que abandonan Costa Rica deben abonar **USD 27** por este impuesto. Adicionalmente, deben abonar **USD 2**, por concepto de servicios de escaneo e inspección (L N° 8316-02 art.1).

Tarifa del impuesto terrestre

Las personas nacionales o extranjeras que abandonan Costa Rica deben abonar **USD 5** por este impuesto. Adicionalmente, deben abonar **USD 2**, por concepto de servicios de escaneo e inspección.

Quedan **exceptuados** (L N° 8316-02 art.7):

- Los agentes **diplomáticos** y consulares extranjeros acreditados en Costa Rica.
- Los **extranjeros** con derecho a la exención, en base a reciprocidad.
- Los costarricenses con **pasaporte diplomático** o pasaporte de servicio.
- Los extranjeros considerados **indigentes**.
- Los **rechazados**, deportados o expulsados de Costa Rica.
- Los extranjeros **sentenciados** en Costa Rica, para el cumplimiento de condenas penales en el exterior.
- Los miembros de las **tripulaciones aéreas**, cuando existan cláusulas de reciprocidad.
- Las personas en **tránsito**, con un destino final que no sea Costa Rica y cuya permanencia en el país para tal fin no exceda de doce horas.
- Los miembros de las **delegaciones** que representen al país en el exterior.
- Los miembros de las **delegaciones extranjeras**, que ingresen al país para participar en actividades deportivas, artísticas, culturales o científicas, a condición de reciprocidad.

VII. Régimen simplificado

A. Régimen de Tributación Simplificada para Comerciantes Minoristas y Bares

(D N° 25514-H-96 y sus normas modificatorias)

Este régimen se aplica tanto al Impuesto sobre el Valor Agregado como al Impuesto sobre la Renta. Pueden acogerse este régimen aquellos contribuyentes **dedicados a actividades** de bares, cantinas, tabernas y establecimientos similares, estudios fotográficos, a la fabricación artesanal de calzado, de muebles y sus accesorios, de objetos de barro, loza, cerámica y porcelana, de productos metálicos estructurales, floristerías, panaderías, restaurantes, cafés, sodas y otros establecimientos de venta de comidas, bebidas o ambas, los pescadores artesanales, los comerciantes minoristas y el transporte terrestre remunerado de personas mediante la modalidad de taxi.

Requisitos

(D N° 25514-H-96 art.3)

Para poder acogerse a este régimen, los contribuyentes deben cumplir con los siguientes requisitos:

- Que la **cuantía de las compras anuales** no supere los **150** salarios base, incluyendo el Impuesto sobre el Valor Agregado abonado. En el caso de los pescadores artesanales este monto no puede exceder de la suma de **€3,5** millones.
- Que el negocio cuente con un **máximo de 5 empleados**, excluyendo el contribuyente.
- Que no se trate de una **franquicia**, comercializadora exclusiva o que la misma persona mantenga más de un establecimiento abierto al público.
- En el caso de transporte terrestre remunerado de personas, mediante la modalidad de taxi, la cantidad de **vehículos dedicados a la actividad** no debe superar **1 unidad**.
- El valor de los **activos fijos** no supere los **350** salarios base.

El Impuesto a la Renta y el Impuesto sobre el Valor Agregado deben ser declarados y abonados **trimestralmente**.

Base imponible

(D N° 25514-H-96 art.4)

Para determinar el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre el Valor Agregado, el contribuyente debe multiplicar el total de las compras del trimestre por un factor, de acuerdo con la tabla siguiente (D N° 25514-H-96 art.5):

Actividad	Renta	Ventas
a) Bares, cantinas, tabernas o establecimientos similares	0,02	0,040
b) Comerciantes minoristas	0,010	

Actividad	Renta	Ventas
• Compras al 13%		0,020
• Compras al 2%		0,0033
• Compras al 1%		0,00125
c) Estudios fotográficos	0,01	0,020
d) Fabricación artesanal del calzado	0,01	0,026
e) Fabricación de muebles y sus accesorios	0,01	0,065
f) Fabricación de objetos de barro, loza, cerámica y porcelana	0,01	0,020
g) Fabricación de productos metálicos estructurales	0,01	0,052
h) Floristerías	0,01	0,058
i) Panaderías	0,01	0,020
j) Restaurantes, cafés, sodas y otros establecimientos de venta de comidas, bebidas o ambos	0,02	0,040
k) Pescadores artesanales en pequeña escala	0,025	
l) Pescadores artesanales medios	0,033	
m) Pequeños productores agrícolas	0,010	
• Cuantía de las compras y pagos por mano de obra para la producción de productos sujetos al 13%		0,020
• Cuantía de las compras y pagos por mano de obra para la producción de productos sujetos al 1%		0,00125
n) Transporte terrestre remunerado de personas modalidad taxi (se aplica ¢0,50 por la cantidad de kilómetros recorridos en el trimestre)	0,50	

Los contribuyentes del Régimen no están obligados a **emitir facturas** por las ventas realizadas, excepto en el caso de que el valor de venta individual de cada mercancía supere el 5% de un salario base o éstas sean solicitadas por sus clientes. Tampoco están obligados a conservar comprobantes de gastos, pero sí deben conservar los documentos de compras para eventuales intervenciones fiscalizadoras de la administración tributaria (D N° 2514-14-96 art.7).

Los contribuyentes incluidos en el Régimen no pueden deducir los créditos fiscales por el IVA soportado, dada la naturaleza especial de este régimen especial. Tampoco se concede la deducción de los créditos familiares previstos por la LISR, en caso de que se trate de contribuyentes personas físicas (D N° 25514-H-96 art.13).

Declaración y pago en el régimen

(D N° 25514-H-96 art.6)

Los contribuyentes adscritos al este régimen deben presentar una declaración trimestral y abonar el impuesto en los primeros 15 días naturales posteriores a la finalización del trimestre respectivo (octubre, enero, abril y julio de cada año).

VIII. Otros

A. Timbre Fiscal contenido en el Código Fiscal

(L N° 8 de 31-10-1885 y normas modificatorias; Decreto Ejecutivo N° 39529-16)

El impuesto del timbre debe ser abonado en timbres o mediante ingreso a favor del gobierno de la República, a conveniencia del contribuyente y se aplica sobre (Código Fiscal art.272):

- Los **testimonios o certificación** de instrumento, o documentos públicos no sujetos a inscripción en el registro nacional;
- Los **documentos privados** de contratos y en los que determina el Código Fiscal art.273;
- Los **poderes o fianzas** *apud acta*;
- Los **escritos judiciales** de transacción o arreglo, cesión o venta. En partición o bajo ubicación de bienes no inscribible;
- Las autenticaciones de firmas realizadas por autoridades judiciales o administrativas deben abonar un Impuesto de Timbre de ₡ 100.

No obstante, el (D N° 39529-H-16 art.1), establece la consolidación del cobro electrónico de Timbres Fiscales como único medio para la recaudación del tributo, manteniendo la venta física de Timbre Fiscal hasta el 31-12-2016 o hasta agotar las existencias de timbre físicos.

Por **regla general**, esta contribución fiscal de timbre que grava los documentos se abona a razón de **0,4%**, y el cómputo se hace tomando como base el valor nominal principal o el precio que el documento determine. El **mínimo** que se paga en cualquier documento de timbre fiscal de ₡ 20.

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Sub-nacionales

- I. Patentes Municipales
- II. Impuesto Territorial

I. Patentes Municipales

(Código Municipal: L N° 7794-98 y sus modificaciones)

Todas las personas físicas y jurídicas que se dediquen al ejercicio de cualquier tipo de **actividad lucrativa** en Costa Rica y hayan obtenido la respectiva licencia deben abonar a la municipalidad respectiva el impuesto de patentes que les faculte para llevar a cabo estas actividades.

El Impuesto de Patentes se fija por la municipalidad de acuerdo con sus leyes respectivas. Dicho **impuesto se abona** durante el tiempo en que el establecimiento permanezca abierto o se ejerza el comercio de forma ambulante y durante el tiempo en que se haya poseído la licencia, aunque la actividad no se hubiese realizado.

Se establecen como **factores determinantes** de la imposición, la renta líquida gravable y las ventas o los ingresos brutos, que perciban las personas físicas o jurídicas afectas al impuesto durante el ejercicio económico anterior al período que se grava.

II. Impuesto Territorial

(L N°7509-95 y sus modificaciones)

Se establece, en favor de las municipalidades, un impuesto sobre los bienes inmuebles (L N°7509-95 art.1). Son **objeto** de este impuesto:

- los terrenos;
- las instalaciones; y
- las construcciones fijas y permanentes.

A efectos de este impuesto, las **municipalidades** tienen el carácter de administración tributaria. Son, por tanto, las encargadas de realizar valoraciones de bienes inmuebles, facturar, recaudar y tramitar el cobro judicial y de administrar, en sus respectivos territorios, los tributos generados por la presente Ley (L N°7509-95 art.3).

Exenciones

(L N°7509-95 art.4)

No están afectos a este impuesto:

- Los **inmuebles del Estado** y otros organismos que gocen de exención legal.
- Los inmuebles de las **cuencas hidrográficas** o declarados **reserva** forestal, indígena o biológica, parque nacional o similar.
- Las **instituciones públicas** de educación y de salud.
- Los parceleros o los adjudicatarios del Instituto de Desarrollo Rural (**INDER**), durante los primeros cinco años de la adjudicación.
- Los inmuebles que constituyan **bien único** de las personas físicas, con un valor máximo equivalente a **45** salarios base. No obstante, el impuesto debe abonarse sobre el exceso de esa suma.
- Los inmuebles pertenecientes a **iglesias** y organizaciones religiosas dedicados al culto.
- Las **sedes diplomáticas** y consulares, en base a la reciprocidad.
- Los **organismos internacionales** exonerados del impuesto territorial o de tributos en general.
- La **Cruz Roja** y los inmuebles destinados a los bomberos.
- Los bienes de **uso común**, propiedad de las personas jurídicas amparadas a la Ley sobre el Desarrollo de la Comunidad.
- Los inmuebles pertenecientes a asociaciones declaradas de **utilidad pública**.
- Las **juntas de educación** y las juntas administrativas de las instituciones oficiales de enseñanza.
- Los inmuebles inscritos a nombre del **Hospicio** de Huérfanos de San José.
- Los inmuebles pertenecientes a la Ciudad de los Niños dedicados a los fines propios de esta institución (a partir de **2020**).

Sujeto pasivo

(L N°7509-95 art.6)

Son sujetos pasivos de este impuesto:

- Los **propietarios** con título inscrito en el Registro Público de la Propiedad.
- Los **propietarios** de finca, que **no** estén **inscritos** en el Registro Público de la Propiedad.
- Los **concesionarios**, los permisionarios o los ocupantes de la franja fronteriza o de la zona marítimo terrestre, pero solo respecto de las instalaciones o las construcciones fijas pues, para el terreno, rige el canon municipal correspondiente.
- Los **ocupantes** o los poseedores con título (inscribible o no inscribible en el Registro Público), por más de un año y que se encuentren en las siguientes condiciones: poseedores, empresarios agrícolas, usufructuarios, aparceros rurales, esquilmos, prestatarios gratuitos de tierras y ocupantes en precario.
- Los **parceleros** del INDER (Instituto de Desarrollo Rural), después del **quinto año**.

No obstante, la definición del sujeto pasivo no prejuzga sobre la titularidad del bien sujeto a tributación. En caso de **conflicto**, la obligación tributaria se exige al sujeto que conserve el usufructo del inmueble, bajo cualquier forma.

Cuando una propiedad pertenezca a varios **condueños**, cada uno debe abonar una parte del impuesto proporcional a su derecho sobre el inmueble (L N°7509-95 art.7).

Base imponible

(L N°7509-95 art.9 y 10)

Está constituida por el valor del inmueble registrado en la administración tributaria, al 1 de enero del año correspondiente.

Los **inmuebles se valoran** al acordarse una valoración general y al producirse alguna de las causas que determinan la modificación de los valores registrados, de acuerdo con esta ley. Dicha valoración, que se realiza una vez cada 5 años, debe ser elaborada por un profesional incorporado al Colegio de Ingenieros Agrónomos o al Colegio de Ingenieros Arquitectos (L N°7509 de 9-5-95 art.10).

No obstante, la base imponible de un inmueble puede **modificarse de forma automática** por (L N°7509-95 art.14):

- El mayor valor consignado en instrumento público con motivo de un traslado de dominio.
- La constitución de un gravamen hipotecario. En este caso, la nueva base imponible es la cuantía por la que responda el inmueble, en caso de que sea superior al valor registrado.
- La rectificación de cabida y la reunión de fincas. A la reunión de fincas se le aplica la suma de los valores registrados de cada una de las fincas reunidas.
- El mayor valor que los sujetos pasivos reconozcan formalmente mediante la declaración.
- El fraccionamiento de un inmueble.
- La construcción o adición de mejoras apreciables, siempre que representen un valor igual o superior al **20%** del valor registrado.

Asimismo, se establece que la Administración tributaria puede modificar el **valor registrado** de los inmuebles, mediante valoración (de oficio, o a solicitud del interesado), en los siguientes casos (L N°7509-95 art.15):

- la construcción de autopistas, carreteras, caminos vecinales u obras públicas y aquellas mejoras sustanciales que redunden en beneficio de los inmuebles;
- el perjuicio que sufra un inmueble por causas ajenas a la voluntad de su titular;
- el valor que se derive de la valoración realizada por las municipalidades.

Los sujetos pasivos de bienes inmuebles deben **declarar su valor** a la municipalidad donde se ubican, al menos cada 5 años (L N°7509-95 art.16).

Este impuesto tiene carácter **anual**. El período fiscal se inicia el **1** de enero y termina el **31** de diciembre de cada año calendario. El impuesto puede ser abonado mediante pago único, semestralmente o en cuatro cuotas trimestrales, según lo que determine cada municipio (L N°7509-95 art.22).

El impuesto se abona en aquellas entidades autorizadas por el municipio o en la tesorería de este, el cual puede contratar los servicios de recaudación con las entidades mencionadas (L N° 7509-95 art.26).

Tipo impositivo

(L N° 7509-95 art.23)

En Costa Rica, el tipo de gravamen del impuesto es del **0,25%** y se aplica sobre el valor del inmueble registrado por la Administración Tributaria municipal. Para facilitar la percepción del tributo (L N° 7509-95 art.24), el Estado y sus instituciones, que abonen salarios, dietas, pensiones, jubilaciones o cualquier otro tipo de similar, pueden retener, en cada período de pago, la suma que los interesados voluntariamente indiquen.

Pago adelantado del impuesto

(L N° 7509-95 art.25)

La municipalidad puede introducir incentivos al pago adelantado del impuesto, hasta en un porcentaje equivalente a la tasa básica pasiva del Banco Central vigente en el momento de pago.

Sección 3

Contribuciones Sociales

(L N° 7983-00 y normas modificatorias)

Las contribuciones a la seguridad social efectuadas por los empleadores son aplicadas sobre cualquier tipo de remuneración abonada a los empleados, incluyendo las retribuciones en especie. No existe una cuantía máxima. Los tipos de cotización a la seguridad social correspondientes a patronos y trabajadores en **2021** se muestran en la tabla siguiente:

Caja Costarricense de Seguro Social CCSS - 2021			
Concepto (%)	Patrono (%)	Trabajador (%)	Total
Seguro de Enfermedad y Maternidad (SEM)	9,25	5,50	14,75
Pensión Invalidez, Vejez y Muerte (IVM)	5,25	4,00	9,25
Total, CCSS	14,50	9,50	24,00
Recaudación Otras Instituciones			
Cuota Patronal Banco Popular	0,25	-	0,25
Asignaciones Familiares	5,00	-	5,00
IMAS	0,50	-	0,50
INA	1,50	-	1,50
Total, Otras Instituciones	7,25	-	7,25
Ley de Protección al Trabajador (LPT)			
Aporte Patrono Banco Popular	0,25		0,25
Fondo de Capitalización Laboral	1,50		1,50
Fondo de Pensiones Complementarias	2,00		2,00
Aporte Trabajador Banco Popular	-	1,00	1,00
INS	1,00		1,00
Total, LPT	4,75	1,00	5,75
Porcentajes Totales	26,50	10,50	37,00

Los **expatriados** deben ser incluidos en la nómina de la compañía costarricense, pero las prestaciones abonadas a los mismos con la única intención de mantener el mismo nivel de vida que en su país de origen no se tienen en cuenta, a efectos de seguridad social (estas prestaciones constituyen renta gravable para el empleado). Esta interpretación varía dependiendo de la situación específica del contribuyente y no puede ser considerada como una norma general u ordinaria.

El **tipo de contribución** a la seguridad social del empleado es del **10,50%**. Las contribuciones a la seguridad social efectuadas por los empleados **no son deducibles** a efectos del impuesto sobre la renta.

Las **personas físicas autónomas** también están obligadas a realizar contribuciones a la seguridad social. El tipo aplicable depende sobre la renta declarada por la persona física y varía desde el **11,5%** al **18,75%**.

La Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS) mantiene una Base Mínima Contributiva Diferenciada (BMC) para la determinación de las cuotas Obrero- patronales:

- para el cálculo de la cuota de SEM (Seguro Enfermedad y Maternidad): **¢ 297.044,00**;
- para el cálculo de la cuota de IVM (Invalidez Vejez y Muerte): **¢ 278.030,00**.

Esto implica que los salarios inferiores a las cuantías anteriores deben ser ajustados a la BMC, para el cálculo de las cotizaciones obrero-patronales por el seguro de salud (SEM) y el seguro de pensiones (IVM).

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



CUBA

Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central

**Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos
Subnacionales**

Sección 3. Contribuciones Sociales

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	489
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	489
A. Impuesto sobre Utilidades: Personas Jurídicas	489
B. Impuesto sobre los Ingresos Personales: Personas Físicas.....	496
C. De la Modalidad de Ingresos Brutos	502
II. Impuestos sobre la Propiedad	503
A. Impuesto sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos (IPVSY)	504
B. Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas – (IPPTA).....	505
C. Impuesto por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales (IOTAF)	506
D. Impuesto sobre el Transporte Terrestre (ITT)	507
E. Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Embarcaciones (IPPE).....	509
F. Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias (ITBH).....	511
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	515
A. Impuesto sobre las Ventas (IV)	515
B. Impuesto sobre los Servicios (IS)	515
IV. Impuestos Selectivos.....	517
A. Impuesto Especial a Productos y Servicios - IEPS	517
V. Impuesto sobre Transacciones Financieras.....	518
VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior.....	518
A. Impuesto Aduanero – Arancel de Aduanas (IA)	518
VII. Regímenes Simplificados.....	519
A. Régimen Simplificado de Tributación – RST.....	519
VIII. Otros impuestos.....	522
A. Impuesto sobre Documentos - ID	522
B. Impuesto por el Uso o Explotación de las Playas – IUEP.....	525

C.	Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas - IVR ..	527
D.	Impuesto por el Uso y Explotación de Bahías – IUEB.....	528
E.	Impuesto por la Utilización y Explotación de los Recursos Forestales y la Fauna Silvestre - IRFFS.....	531
F.	Impuesto por el Derecho de Uso de las Aguas Terrestres – IAT.....	533

SECCIÓN 2

	Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales	534
I.	Impuestos de los Municipios	534
	A. Contribución Territorial para el Desarrollo Local - CTDL.....	534

SECCIÓN 3

	Contribuciones Sociales	535
	A. Contribuciones a la Seguridad Social – CSS y CESS.....	535
	Impuestos sobre las Nóminas	536
	B. Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo – IUFT.....	536

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados
- VIII. Otros

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuesto sobre Utilidades: Personas Jurídicas
- B. Impuesto sobre los Ingresos Personales: Personas Físicas

A. Impuesto sobre Utilidades: Personas Jurídicas

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones - IU - arts.68-101)

Hecho imponible

El denominado *Impuesto sobre Utilidades* grava los beneficios imponibles derivados por las personas jurídicas (cubanas y extranjeras), con independencia de su forma de organización o régimen de propiedad (LIU art.68).

A efectos del impuesto, se consideran utilidades imponibles (LIU art.69):

- las procedentes de la realización de todo tipo de actividades económicas;
- las derivadas de elementos patrimoniales no vinculados a actividades económicas; y
- las procedentes (directa o indirectamente) de las actividades que constituyen su objeto social o empresarial o su finalidad específica.

El Impuesto se devenga (LIU art.94):

- en el caso de **personas jurídicas cubanas**: el último día del ejercicio fiscal o cuando se extingue la persona jurídica.
- en el caso de **personas jurídicas extranjeras** (con establecimiento permanente en Cuba): cuando cesa su actividad.

Los contribuyentes que realizan actividades temporales inferiores a un año tienen períodos especiales de imposición, con inicio y cierre en la fecha en que se produce, respectivamente, el inicio de las actividades y su cese total (LIU art.95).

En caso de cese definitivo de actividades, la declaración y pago del impuesto debe efectuarse en los **90** días hábiles siguientes a la fecha del cese (LIU art.96).

Sujeto pasivo

(LIU art.70)

Se consideran sujetos pasivos del impuesto a las personas jurídicas cubanas y extranjeras. Las personas jurídicas residentes en Cuba tributan por su **renta mundial**, mientras que las no residentes sólo tributan por las **rentas de fuente cubana**, con independencia de que dispongan o no de un establecimiento permanente.

Base imponible

La base imponible del IU está constituida por la cuantía de las utilidades imponibles obtenidas en el período impositivo (LIU art.72).

La utilidad imponible se determina (LIU art.73):

- en el caso de **personas jurídicas cubanas**: por la totalidad de los ingresos devengados en el año fiscal, menos los gastos deducibles, la proporción de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores y las reservas autorizadas a crear antes del Impuesto.
- en el caso de **personas jurídicas extranjeras** (sin establecimiento permanente en Cuba): por la totalidad de los ingresos, sin deducción alguna.

Se consideran **ingresos de fuente cubana**, los procedentes de los capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en Cuba, o los derivados de actividades desarrolladas en Cuba, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas intervinientes y del lugar de celebración de aquellos (LIU art.74).

Se consideran ingresos a los efectos del cálculo de la utilidad imponible, la cancelación de reservas de capital que fueron deducidas en la fase de creación (LIU art.76).

Rentas exentas

Se aplica una exención subjetiva en el IU a (LIU art.101):

- el Banco Central de Cuba;
- las instituciones religiosas y fraternales legalmente reconocidas; y
- las instituciones internacionales sin fines de lucro con personalidad jurídica y sede central en Cuba.

La exención también se aplica a los intereses y comisiones de los préstamos contratados por los organismos del Estado en el exterior.

De la misma forma, no están gravadas por el Impuesto sobre Utilidades (LIU art.102):

- La liquidación y disminución de las reservas voluntarias no declaradas exentas con anterioridad al pago del impuesto;
- Los incrementos de patrimonio no lucrativos, no destinados a su comercialización; y
- Los resultados derivados de los procesos de reorganización de empresas.
- Los dividendos percibidos por entidades estatales, derivados de sociedades y otras entidades constituidas en Cuba.

Deducciones

Los contribuyentes del impuesto pueden aplicar una deducción por aquellos gastos corrientes que resultan necesarios para la actividad de la empresa y se encuentran debidamente registrados y amparados documentalmente, de acuerdo con las Normas Cubanas de Información Financiera (LIU art.80 a 82).

Gastos deducibles

A efectos de impuesto, se consideran gastos deducibles, los costes de producción y de las mercancías vendidas; los gastos de distribución y ventas; los gastos generales y de administración; los gastos de operación; los gastos financieros y la partida de otros gastos (LIU art.83).

También se consideran deducibles los gastos derivados de la creación de **provisiones obligatorias**¹.

Aparte de las anteriores, los contribuyentes pueden aplicar las deducciones siguientes por (LIU art.84):

- Los gastos de **depreciación y amortización**² legalmente establecidos;
- La **amortización**³ de los gastos preoperativos y de organización, constitución o desarrollo (en el ejercicio o en un plazo no mayor de 5 años⁴), a opción del contribuyente. Igualmente se admite la deducción de otros gastos diferidos de períodos anteriores, en la proporción correspondiente al período fiscal que se liquida;
- Los **descuentos** fundamentados, las devoluciones de ventas y los descuentos por pronto pago concedidos y, en su caso, los Impuestos sobre las Ventas, Especial a Productos y Servicios y sobre los Servicios;
- Los gastos de **conservación y mantenimiento** de los activos de la empresa utilizados en la generación de renta (maquinaria, equipos y demás activos), exceptuando los originados por daños o roturas por negligencia, imprudencia, violación de normas técnicas o impericia;
- Las **mermas** productivas y el deterioro de mercancías, envases y materias primas, siempre que no se superen los límites máximos autorizados;
- Las **pérdidas**⁵ del periodo derivadas de la venta de propiedades, bienes y otros activos de la entidad;
- Las **pérdidas fortuitas**⁶ por daños originados por causas ajenas al contribuyente, debidamente reconocidos, previo agotamiento, en su caso, de las reservas obligatorias creadas al efecto.

1 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

2 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

3 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

4 No obstante, los contribuyentes pueden solicitar al ministro de Finanzas y Precios la autorización de un plazo superior.

5 Ver Pérdidas, más adelante.

6 Ver Pérdidas más adelante.

- Las pérdidas por **cuentas incobrables**⁷ originadas en las actividades habituales de la empresa (LIU art.87).

Asimismo, los contribuyentes del impuesto pueden deducir (LIU art.88):

- Los **gastos de viajes** necesarios (transporte, alojamiento y alimentación), atribuibles a la actividad de la empresa (dentro y fuera de Cuba), de acuerdo con los límites establecidos;
- Los gastos por **primas de seguros** (obligatorias y voluntarias) de cobertura de riesgos del contribuyente o de sus trabajadores;
- Los gastos de **publicidad y propaganda** vinculados a la actividad de la empresa;
- Los intereses de préstamos, comisiones y gastos financieros, de acuerdo con la práctica comercial vigente;
- Los gastos incurridos en la **emisión de valores**, sin perjuicio de su prorrateo en un máximo de 5 años;
- Las cuantías abonadas por el **arrendamiento** de bienes necesarios para la actividad de la empresa;
- Los gastos de los **establecimientos y oficinas en el extranjero**, siempre que reúnan los requisitos exigidos para su deducibilidad;
- Las cuantías abonadas por **impuestos, tasas y contribuciones fiscales**, exceptuando el Impuesto sobre Utilidades y el Impuesto por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales;
- Las **donaciones** al Estado y a instituciones no lucrativas autorizadas;
- Los gastos de **actividades de investigación** y desarrollo del ejercicio;
- Las inversiones en **protección del medio ambiente** (contaminación atmosférica, vertidos contaminantes y la recuperación o tratamiento de los residuos industriales);
- La **disminución del valor de los activos** (tangibles e intangibles) de las entidades cubanas (estatales y privadas) como consecuencia de estimaciones realizadas por entidades autorizadas, certificados por el Ministerio de Finanzas y Precios.;

El **ajuste del valor de los activos** se efectúa (LIU art.89):

- ◆ en las **entidades públicas**: afectando a la inversión estatal, y;
- ◆ en las **entidades privadas**: a sus resultados, pudiendo diferirse la disminución hasta **10** años, en caso de impacto negativo en situación financiera de las entidades.
- Los gastos de readaptación y acondicionamiento del puesto de trabajo de los **discapacitados**;
- La participación en los **gastos de la matriz** por parte de la empresa;
- Las aportaciones anuales obligatorias a la Superintendencia de Seguros, por las primas emitidas por las entidades aseguradoras
- Las asignaciones obligatorias para la creación de **provisiones técnicas**⁸ y del fondo de maniobra por parte de las entidades de seguros y reaseguros;
- Las aportaciones efectuadas por los contribuyentes en la **restauración y preservación** de zonas declaradas prioritarias para la conservación;
- Las **reservas obligatorias** para gastos derivados de la protección del medio ambiente, por parte de los concesionarios mineros;
- Los gastos de representación presupuestados; y
- El importe de los **recargos de mora tributarios**, excepto el recargo de apremio.

Gastos no deducibles

Por el contrario, los contribuyentes del impuesto no pueden deducir los gastos no relacionados con la actividad de la empresa, los no debidamente respaldados y los que no correspondan al ejercicio fiscal (LIU art.90).

⁷ Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

⁸ Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

Se consideran gastos no deducibles (LIU art.91):

- Las **multas y sanciones** de cualquier tipo, así como los recargos de apremio;
- Los **obsequios, gratificaciones, participaciones** u otras formas de remuneración no contempladas en la legislación;
- La amortización de descuentos en la venta de acciones o participaciones del contribuyente;
- Las **pérdidas no cubiertas por seguros**, motivadas por actitud negligente, manifiesta y comprobada;
- Las pérdidas por **faltantes**, excepto en los casos en los que su denuncia es aceptada por los órganos policiales;
- El valor no depreciado de los activos dados de baja (por deterioro o pérdida de valor), antes del final de su vida útil, siempre que no medie una decisión de la autoridad facultada correspondiente;
- Los gastos de ejercicios anteriores no registrados en su momento;
- Los gastos de seguridad social a corto plazo que excedan de la cuantía legalmente establecida;
- La liquidación, disminución o utilización de las reservas obligatorias, en destinos distintos a los previstos;
- Los pagos por el Impuesto por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales;
- Los gastos por servicios y operaciones financieras realizadas con personas o entidades establecidas en jurisdicciones en las que no se aplica un impuesto similar o no resulta posible obtener información con trascendencia tributaria; y
- Otros gastos establecidos legalmente por el Ministro de Finanzas y Precios.

Depreciación y amortización

Los contribuyentes del impuesto pueden aplicar deducciones por los gastos de depreciación y amortización, de acuerdo con los límites legalmente establecidos (LIU art.84-a).

La depreciación se efectúa sobre el valor de adquisición de los activos, incluidos los gastos de instalación. La tabla siguiente incluye los tipos máximas anuales de depreciación y amortización de los activos fijos (tangibles e intangibles) vigentes en 2021 (Resolución 51-2021 Cuarto):

Elementos	Tasa (%)
I. Edificaciones y otras construcciones	
a) Edificaciones	
de madera o plástico	6
de panelería	5
de mampostería y otros materiales	3
b) Otras construcciones:	
Puentes de acero, hierro u hormigón	3
Puentes de madera	6
Muelles, espigones o embarcaderos de madera	6
De estructura de hormigón reforzado o estacas de acero	3
Diques secos y flotantes, varaderos	6
Silos y tanques	6
c) Otras no clasificadas	3
II. Muebles, enseres y equipos de oficina:	

Elementos	Tasa (%)
a) Muebles y estantes	10
b) Enseres y equipos de oficina	15
c) Equipos de computación	25
III. Equipos no tecnológicos	
a) Aéreo	20
b) Marítimo	6
c) Terrestre:	
Equipos de transporte ferroviario	6
Otros	20
IV. Maquinaria en general	6
V. Animales	
a) De trabajo	10
b) Dedicados a la cría o a la producción de leche o carne (del ganado mayor)	100
VI. Plantaciones agrícolas permanentes	15
a) Plantaciones de Piña Española Roja, Cayana Lisa, Variedad MD2 y otras variedades	50
VII. Otros activos	15

No obstante, los sujetos pasivos del impuesto pueden solicitar una autorización (por causa justificada y probada), para utilizar un porcentaje mayor de depreciación de los activos fijos tangibles (Res. 701/2015 Segundo).

En caso de activos adquiridos mediante arrendamiento financiero con opción de compra, la depreciación solo se aplica por el valor de esta (Res. 701/2015 Tercero).

Los activos fijos intangibles se amortizan en base a su vigencia. En caso de que no tengan una vigencia determinada, su plazo de amortización es de **20** años. En el caso del software, este plazo es de **4** años (Res. 701/2015 Cuarto).

Los costes y gastos por patentes, marcas y otras formas de propiedad intelectual, industrial o tecnológica pueden ser amortizados prorrateando los anteriores entre el número de años de vigencia legal o del contrato. En caso de que no dispongan de una vigencia determinada, el plazo de deducción es de **20** años (Res. 701/2015 Quinto).

Los contribuyentes pueden, optar por deducir en el año los gastos pre operativos, de organización, constitución y desarrollo, o proceder a su amortización en un plazo no superior a 5 años (o aun mayor, previa solicitud y autorización por parte del Ministro de Finanzas y Precios) (LIU art.84-b).

Por su parte, los concesionarios mineros pueden (LIU art.104):

- Aplicar una **depreciación acelerada** de los costes de las inversiones incurridas en la extracción, procesamiento y comercialización de los productos mineros, incluyendo los medios y equipos de transporte.

- Asimismo, previa autorización del Consejo de Ministros, pueden destinar una parte de la utilidad (antes de la aplicación del aplicar el Impuesto sobre Utilidades), para amortizar los gastos de prospección y exploración, previa autorización del Consejo de Ministros.

Reservas y provisiones

La normativa del impuesto permite la deducción de los gastos por la creación de las provisiones obligatorias siguientes (LIU art.83):

- Por las provisiones técnicas, del fondo de maniobra y otras similares obligatorias, por parte de las entidades aseguradoras (LIU art.88-o).
- Por las reservas financieras para gastos de protección del medioambiente a que están obligados a crear los concesionarios mineros (LIU art.88-r).
- Otras reservas y provisiones no expresamente citadas en la normativa del impuesto.

Ganancias de capital

Las ganancias de capital obtenidas por las personas jurídicas forman parte de la utilidad gravable.

Pérdidas

A efectos de impuesto, se considera pérdida fiscal, la diferencia negativa derivada entre la cuantía de los ingresos devengados en ejercicio fiscal y los gastos deducibles y ajustes autorizados⁹.

Los contribuyentes pueden deducir:

- Las pérdidas derivadas de la venta de propiedades, bienes y demás activos de la entidad contribuyente, en el período en que dichas operaciones se realicen (LIU art.84-f); y
- Las pérdidas ocasionadas como consecuencia de daños originados por causas ajenas a la voluntad del sujeto del Impuesto sobre Utilidades, debidamente reconocido ello por la autoridad facultada correspondiente, previo agotamiento, en su caso, de la reserva obligatoria creada al efecto (LIU art.84-g).

Asimismo, los contribuyentes pueden deducir las pérdidas fiscales restantes de años anteriores, una vez utilizadas las reservas obligatorias legalmente establecidas, hasta los 5 ejercicios fiscales inmediatos siguientes a aquel en que ocurrió la pérdida. Las pérdidas no compensadas en el plazo previsto no pueden ser acumuladas y compensadas en períodos impositivos posteriores. (LIU art.93).

Tipo de gravamen

En 2021, el tipo de gravamen aplicado a la utilidad imponible es del 35% (LIU art.97).

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo precedente, cuando concurra la explotación de recursos naturales, renovables o no, el Consejo de ministros puede aumentar el tipo impositivo del Impuesto hasta el 50%, según el recurso natural de que se trate.

⁹ A efectos del IU, se entienden como ajustes autorizados aquellas minoraciones que se registran y tienen como objetivo fundamental la formación y completamiento de las reservas obligatorias legalmente establecidas, que se vinculan a una garantía para el cumplimiento de obligaciones o para el funcionamiento de la actividad empresarial en cuestión (LIU art.92).

En correspondencia con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 73 de esta Ley, a los ingresos que las personas jurídicas extranjeras obtengan en el país, sin mediación de establecimiento permanente, se les aplica un tipo impositivo del 4% (LIU art.98).

Los sujetos del Impuesto sobre Utilidades que disfrutan de un Régimen Especial aplican el tipo impositivo establecido en la presente Ley y otras normas que se dicten a tales efectos (LIU art.100).

B. Impuesto sobre los Ingresos Personales: Personas Físicas

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones - IIP - arts.16-67)

El denominado *Impuesto sobre los Ingresos Personales*, grava los ingresos de las personas físicas (LIIP art.16).

Hecho imponible

(LIIP art.17)

El hecho imponible del impuesto está constituido por la obtención, por parte de lo sujetos pasivos, de ingresos derivados por:

- El ejercicio de actividades laborales por cuenta propia;
- El desarrollo de actividades intelectuales, artísticas y manuales o físicas en general, ya sean de creación, reproducción, interpretación, aplicación de conocimientos y habilidades;
- La realización de actividades industriales, de prestación de servicios, agrícolas y pecuarias en general;
- los dividendos o participaciones de las utilidades en empresas;
- El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles propios que no constituyen una actividad de trabajo por cuenta propia;
- La venta de bienes muebles e inmuebles o de derechos sobre los anteriores;
- Los salarios;
- Las gratificaciones y otras remuneraciones adicionales al salario u otras fuentes de ingresos del trabajo; y
- Otras fuentes de ingresos (en efectivo o en especie) no descritas anteriormente.

Sujeto pasivo

(LIIP art.19)

Se consideran sujetos pasivos de este Impuesto, las personas físicas (cubanas y extranjeras) con residencia permanente en Cuba, por los ingresos obtenidos, con independencia del país de origen de estos ingresos.

Además, son sujetos de este Impuesto las personas físicas (cubanas y extranjeras) sin residencia permanente en Cuba, por los ingresos obtenidos o generados en Cuba.

Base imponible

La base imponible del impuesto para las personas físicas (cubanas y extranjeras) residentes permanentes en Cuba se determina por los ingresos obtenidos en el año fiscal¹⁰, con independencia del país de origen de los ingresos, una vez reducidos por (LIIP art.20):

- El mínimo exento: **39.120 CUP** en **2021** (LIIP art.22);
- Los gastos autorizados¹¹;
- Los tributos abonados, con excepción de este impuesto;
- Los pagos de la Contribución para la restauración y preservación de las zonas donde desarrollan su actividad.
- Los pagos por el arrendamiento de bienes (muebles e inmuebles) a entidades autorizadas, siempre que estén debidamente justificados.

Por su parte, La base imponible de las personas físicas no residentes se determina por el total de los ingresos obtenidos en Cuba, sin deducción alguna (LIIP art.25).

Rentas exentas

(LIIP art.18)

No se encuentran gravadas por el impuesto:

- Las remesas de ayuda familiar percibidas del exterior;
- Las retribuciones de los funcionarios diplomáticos y consulares acreditados en Cuba, en base a reciprocidad;
- Las retribuciones de los funcionarios extranjeros de organismos internacionales de los que Cuba forma parte;
- Los ingresos percibidos por los miembros de cooperativas que tributan por el Impuesto sobre Utilidades en la modalidad de utilidad per cápita;
- Las dietas y remuneraciones por viajes, percibidas de entidades cubanas;
- Las jubilaciones, pensiones y demás prestaciones de la asistencia y la seguridad social;
- Las donaciones al Estado y a instituciones no lucrativas autorizadas;
- Las indemnizaciones percibidas por seguros; y
- Los intereses de depósitos en cuentas de ahorro en bancos cubanos.

Rendimientos de trabajo

Los salarios y las gratificaciones u otras remuneraciones adicionales al salario constituyen rentas sujetas al impuesto (LIIP art.17-g y h).

10 El período de **12** meses, que coincide con el año natural (de enero a diciembre), salvo las excepciones que se dispongan en la presente o en sus normas complementarias. El primer año fiscal comienza a contarse desde la fecha en que el contribuyente incurra en el hecho imponible y finaliza cuando cese la ocurrencia del mismo.

11 A partir de **2021**, los contribuyentes del impuesto pueden deducir el **100%** de los gastos incurridos en el ejercicio de la actividad, siempre que puedan justificar el **80%** de estos, exceptuando aquellas actividades y sectores para los que se establecen límites específicos (LIIP art.21, redacción dada por DL N° 21 art.1).

Rendimientos en especie

(LIIP art.17-i)

Los rendimientos en especie constituyen rentas sujetas al Impuesto sobre los Ingresos Personales y son reguladas en la Ley del Presupuestos del Estado del año correspondiente.

Pensiones

(LIIP art.18-f)

Los ingresos provenientes de jubilaciones, pensiones y demás prestaciones de la asistencia y la seguridad social constituyen rentas exentas del impuesto.

Remuneraciones de directores

(LIUFT art.229)

Las retribuciones percibidas por los directores, gerentes, administradores o miembros de los consejos directivos de las sociedades o asociaciones se consideran rentas de trabajo personal sujetas al impuesto.

Rendimientos de actividades económicas

Constituyen rentas sujetas al IIP, las derivadas:

- del ejercicio de las actividades de trabajo por cuenta propia (LIIP art.17-a);
- del desarrollo de actividades intelectuales, artísticas y manuales o físicas en general, ya sean de creación, reproducción, interpretación, aplicación de conocimientos y habilidades (LIIP art. 17-b);
- de la ejecución de actividades industriales, de prestación de servicios, agrícolas y pecuarias en general (LIIP art.17-c);

Los trabajadores por cuenta propia, deben liquidar y abonar el Impuesto sobre Ingresos Personales de acuerdo con el régimen general, con las normas específicas siguientes (LIIP art.49):

- Los trabajadores por cuenta propia, que obtienen ingresos adicionales a los obtenidos en el ejercicio de su actividad deben declarar y liquidar este impuesto por la totalidad de estos, excluyendo los originados por fuentes eventuales y por contratos individuales de trabajos en el exterior (LIIP art.50).
- La base imponible se determina, aplicando las deducciones siguientes de la totalidad de los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal (LIIP art.51):
 - ◆ El mínimo exento (**39.120,00 CUP**) en 2021;
 - ◆ Los gastos en los límites que a tales efectos se dispongan por el Ministro de Finanzas y Precios;
 - ◆ Los pagos por el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles propiedad de entidades estatales, utilizados en el ejercicio de su actividad;
 - ◆ Los tributos abonados asociados a la actividad (Impuestos sobre las Ventas o sobre los Servicios, por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, sobre Documentos, Contribución a la Seguridad Social y Tasa por la Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial), y otros debidamente autorizados; y
 - ◆ La Contribución por la restauración y preservación de las zonas donde desarrollan su actividad.

Asimismo, los trabajadores por cuenta propia están obligados a efectuar pagos a cuenta mensuales por IIP. La cuantía de las cuotas mensuales abonadas se considera definitiva, cuando el importe del Impuesto determinado sobre sus ingresos según Declaración Jurada, resulte inferior a esta (LIIP art.52).

Los trabajadores por cuenta propia deben utilizar los registros de ingresos y gastos establecidos por la ONAT, para el control de sus operaciones (LIIP art.57).

Asimismo, la normativa establece el denominado Régimen Simplificado de Tributación¹², que se comenta más adelante (LIIP art.60).

Rendimientos de capital

Se analizan:

Dividendos

Los dividendos o participaciones en las utilidades de las empresas constituyen rentas sujetas al impuesto (LIIP art.17-d).

Intereses

Los intereses derivados de depósitos en cuentas de ahorro en bancos cubanos constituyen rentas no gravadas por el IIP (LIIP art.18-i).

Regalías

Los ingresos (en efectivo o en especie) percibidos por el desarrollo de actividades intelectuales, artísticas y manuales o físicas en general, ya sean de creación, reproducción, interpretación, aplicación de conocimientos y habilidades, constituyen ingresos sujetos al impuesto (LIIP art.17-b).

Rendimientos del capital inmobiliario

Los ingresos percibidos por el arrendamiento de bienes inmuebles de propiedad o posesión por las personas físicas constituyen ingresos sujetos al impuesto, siempre que no constituyan una actividad de trabajo por cuenta propia (LIIP art.17-e).

Los contribuyentes pueden deducir los pagos derivados por el arrendamiento de los bienes inmuebles debidamente justificados (LIIP art.20).

Ganancias de capital

A efectos del impuesto, los ingresos no derivados de una actividad económica, obtenidos excepcionalmente, se consideran ingresos eventuales (LIIP art.41).

Entre estos se encuentran los ingresos derivados de las ventas de viviendas, vehículos y premios en efectivo, realizadas dentro de un mismo año fiscal, los cuales son gravados a un tipo del 4%, sin deducción alguna (LIIP art.42).

¹² Ver Regímenes Simplificados, más adelante.

Por su parte, la base imponible se determina:

- En el caso de **vehículos**: por la cuantía mayor correspondiente al valor de venta de este (incluido en la escritura pública de transmisión), o el valor referencial mínimo correspondiente (LIIP art.43).
- En el caso de **viviendas**: por la cuantía mayor correspondiente al precio de transferencia de la vivienda o del valor actualizado de esta (LIIP art.44).

No obstante, se aplica un tipo del **8%**, a partir de la segunda transacción de vehículos y viviendas, respectivamente efectuada por los sujetos pasivos (LIIP art.45).

El IIP por estos ingresos debe ser liquidado en los **30** días naturales siguientes al cobro de los premios en efectivo, o la fecha de formalización de la escritura notarial, en el caso de ventas de vehículos y viviendas (LIIP art.46).

El Ministro de Finanzas y Precios dispone de la potestad de calificar como eventuales otros ingresos personales sujetos al pago de este Impuesto (LIIP art.48).

Deducciones personales

Los contribuyentes del impuesto pueden aplicar las siguientes deducciones de los ingresos percibidos en el ejercicio (LIIP art.20):

- El mínimo exento de **39.120,00 CUP**, en **2021** (LIIP art.22);
- Los gastos autorizados¹³;
- Los tributos pagados, excepto el Impuesto sobre Ingresos Personales; y
- Los pagos por la Contribución para la restauración y preservación de las zonas donde desarrollan su actividad.
- Son deducibles de los ingresos obtenidos, en adición a los gastos anteriormente referidos, los derivados del pago por el arrendamiento de los bienes muebles e inmuebles a entidades debidamente autorizadas para ello; los que deben ser justificados documentalmente.

Pérdidas

Tipo de gravamen

En **2021**, la base imponible del IIP se somete a gravamen en base a la siguiente escala de tipos progresivos (LIIP art.26):

Ingresos imposables anuales (CUP)	Tipo de gravamen (%)
Hasta 10.000,00	15
Más de 10.000,00 hasta 20.000,00	20
Más de 20.000,00 hasta 30.000,00	30
Más de 30.000,00 hasta 50.000,00	40
Más de 50.000,00	50

¹³ A partir de **2021**, los contribuyentes pueden deducir el **100%** de los gastos incurridos en el ejercicio de la actividad, siempre que se justifiquen el **80%** de estos, excepto para aquellas actividades y sectores para los que se establecen límites específicos, regulados en la Ley Anual de Presupuestos del Estado o en disposiciones del Ministerio de Finanzas y Precios (LIIP art.21).

Las personas físicas (cubanas y extranjeras) no residentes permanentes en Cuba, que obtienen o generan ingresos en el territorio nacional, pagan sobre el total de estos ingresos, un **15%** por concepto de este Impuesto (LIIP art.27).

A partir de **2021**, Las personas naturales cubanas y extranjeras con residencia permanente en el territorio nacional, que perciben ingresos de contratos individuales de trabajo¹⁴ en el exterior, tributan a un tipo del **4%**, sin derecho a deducción alguna, salvo por los pagos de las comisiones realizadas a entidades cubanas a través de las cuales se efectúa la contratación. (LIIP art.28).

Se entiende como contrato individual de trabajo en el exterior la labor remunerada realizada por un ciudadano cubano en otro país por gestión propia o por medio de una entidad cubana, sin estar amparado en un convenio de colaboración, contrato de exportación de servicio u otro de similar naturaleza.

El pago se realizar aplicando el tipo de cambio establecido con respecto al dólar estadounidense y el valor mínimo a liquidar es de **500.00 CUP** mensuales.

Retenciones por pagos internos

A partir de **2021**, A los efectos del cálculo y pago de este Impuesto, los ingresos devengados en moneda extranjera se convierten a pesos cubanos, para lo cual debe aplicarse el tipo de cambio establecido (LIIP art.29)

Los sujetos, de acuerdo con la fuente generadora de sus ingresos, la actividad que realicen o el régimen impositivo que se les aplique, efectúan pagos anticipados a cuenta de este Impuesto, los que pueden realizarse a través de cuotas, pagos periódicos y retenciones (LIIP art.30).

Los pagos anticipados del Impuesto a que se refiere el artículo anterior se realizan por los contribuyentes, retentores y perceptores, dentro de los **20** primeros días naturales del mes siguiente al período que se liquida, o al mes en que se efectuaron las retenciones y percepciones; según corresponda. Este pago puede realizarse directo, por transferencia u otras formas reconocidas, en las sucursales bancarias u otras oficinas habilitadas (LIIP art.31).

Las personas físicas y jurídicas, que actúan como representantes, contratistas, agencias, editores o realizan funciones similares, que paguen o representen al sujeto del Impuesto por la actividad que realizan, quedan obligados a retener o percibir para su ingreso al Presupuesto del Estado, como pagos anticipados, el Impuesto que corresponda, de acuerdo con lo establecido en esta Ley y sus disposiciones complementarias (LIIP art.32).

Las retenciones referidas en el artículo anterior de esta Ley se practican a razón de un **5%** sobre la cuantía abonada al contribuyente. Para los casos referidos en el artículo 27 (no residentes) de esta Ley la retención tiene carácter definitivo y se practica a razón de un **15%** sobre la base referida en el párrafo anterior. (LIIP art.33).

¹⁴ Se entiende por contrato individual de trabajo en el exterior, las actividades realizadas por ciudadanos cubanos fuera de Cuba, (mediante gestión propia o por medio de una entidad cubana), sin estar amparado en un convenio de colaboración, contrato de exportación de servicio u otro de similar naturaleza. El pago se realiza aplicando el tipo de cambio respecto del dólar estadounidense, con un valor mínimo de **500 CUP** (LIIP art.28).

Retenciones por pagos a no residentes

Las personas físicas no residentes que obtienen ingresos en Cuba están sujetos a una retención definitiva del 15% (LIIP art.33).

C. De la Modalidad de Ingresos Brutos

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – IU - art.109 a 113)

Pueden optar por tributar por la denominada *Modalidad de Ingresos Brutos del IU*, las personas jurídicas cubanas y las extranjeras con establecimiento permanente en Cuba, que no pueden determinar, de forma fehaciente, su utilidad imponible por causas debidas a las características de su organización o, en su caso, debido a que (LIU art.109):

- Obtienen ingresos por la realización de actividades lucrativas, pese a no ser ese su objeto social determinado; y
- No efectúan íntegramente el registro contable de sus operaciones o presentan resultados financieros no fiables, comprobados a través de una auditoría fiscal.

Base imponible

La base imponible del impuesto (en esta modalidad), está constituida por la cuantía íntegra de los ingresos brutos devengados en el ejercicio, sin deducción alguna, exceptuando las devoluciones de las ventas acreditadas documentalmente (LIU art.110).

Tipo de gravamen

Los sujetos pasivos de este régimen, tributan de acuerdo con los tipos de gravamen consignados en la tabla siguiente, aplicados a las actividades económica desarrolladas por los sujetos pasivos (en el Anexo No. 1) (LIU art.111):

Actividades económicas		Tipo (%)
1	Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura	2,0
2	Pesca	2,0
3	Explotación de Minas y Canteras	5 a 9
4	Industria Azucarera	2
5	Industrias manufactureras (excepto industria azucarera)	3 a 8
6	Industrias manufactureras (excepto industria azucarera)	6,5
7	Suministro de electricidad, gas y agua	4,0
8	Construcción	4,0
9	Comercio; Reparación de efectos personales	1 a 5

Actividades económicas		Tipo (%)
10	Hoteles y restaurantes	4,5 a 5,5
11	Transporte, Almacenamiento y Comunicaciones	6,0 a 7,0
12	Intermediación Financiera	1,0 a 6,0
13	Servicios Empresariales, Actividades Inmobiliarias y de Alquiler	4,5
14	Administración Pública; Defensa; Seguridad Social	Excluida
15	Ciencia e Innovación Tecnológica	Excluida
16	Educación	Excluida
17	Salud Pública y Asistencia Social	Excluida
18	Cultura; Deporte	4,0 a 5,0 ¹⁵
19	Otras Actividades de Servicios Comunes, de Asociaciones y Personales	1,0

Los sujetos pasivos de realizan actividades gravadas por tipos diferentes, tributan por cada una de las actividades. Cuando ello no resulta posible, el total de ingresos obtenidos es gravado por el tipo correspondiente a la actividad con mayor volumen de ingresos (LIU art.112).

II. Impuestos sobre la Propiedad

- A. Impuesto sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos (IPVSY) – no aplicado en 2021
- B. Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas (IPPTA) – no aplicado en 2021
- C. Impuesto por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales
- D. Impuesto sobre el Transporte Terrestre
- E. Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Embarcaciones
- F. Impuesto sobre el Transporte Terrestre (ITT)
- G. Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Embarcaciones (IPPE)
- H. Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias (ITBH)

15 Sólo son gravadas las actividades de producción y distribución de películas y cintas de video; agencias de noticias; actividades culturales y deportivas de ocio.

A.

Impuesto sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos (IPVSY)

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – IPVSY – arts.161-168)

El denominado *Impuesto sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos (IPVSY)* **no resulta de aplicación en el año 2021**, en base a la Disposición Especial Segunda de la Ley de Presupuestos de **2021**. No obstante, se analiza a continuación.

Hecho imponible

El IPVSY grava la propiedad de viviendas y de solares yermos (LIPVSY art.161).

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos del impuesto a las personas físicas y jurídicas (cubanas o extranjeras), propietarias de los bienes referidos anteriormente, localizados en Cuba (LIPVSY art.162).

Base imponible

La base imponible del impuesto está constituida por el valor del inmueble gravado, reconocido en el Título de Propiedad (LIPVSY art.166).

Los propietarios en cuyos títulos no se consigne el valor del inmueble, quedan obligados a actualizar el valor del bien para el pago de este Impuesto.

Tipo de gravamen

El Impuesto se determina aplicando un tipo impositivo del **2%** sobre el valor del inmueble gravado (LIPVSY art.167).

Exenciones

Se aplica una exención a:

- los propietarios de viviendas declaradas inhabitables (LIPVSY art.164).
- los propietarios que construyen su propia vivienda, por un plazo de 5 años a partir de la fecha de adquisición de la propiedad del inmueble (LIPVSY art.165)
- los órganos, organismos, entidades estatales y las organizaciones políticas y de masas.

Liquidación y pago del impuesto

A partir de **2021**, el pago del impuesto se efectúa en las sucursales bancarias correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente (LIPVSY art.168).

Los sujetos pasivos que adquieren la vivienda a través de empresas inmobiliarias u otras entidades autorizadas, están obligados a abonar el impuesto en el momento de la obtención del título de propiedad (LIPVSY art.163).

B. Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas – (IPPTA)

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – IPPTA – arts.169-174)

El denominado *Impuesto sobre la Propiedad de Viviendas o Posesión de Tierras Agrícolas (IPPTA)* no resulta de aplicación en el año 2021, en base a la Disposición Especial Segunda de la Ley de Presupuestos de 2021. No obstante, se analiza a continuación.

Hecho imponible

El IPPTA grava la propiedad o posesión de tierras agrícolas (LIPPTA art.169).

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos de este impuesto, las personas (físicas y jurídicas), propietarias o poseedoras de tierras agrícolas (LIPPTA art.170).

Base imponible

La base imponible del impuesto está constituida por la superficie y categoría de la tierra agrícola inscrita en el Registro de la Tenencia de la Tierra (LIPPTA art.171).

Los sujetos pasivos están obligados a realizar la actualización correspondiente en el término de 1 año contado a partir de la entrada en vigor de la presente Ley (LIPPTA art.173).

Tipo de gravamen

El impuesto se determina en función de la categoría y extensión de la tierra¹⁶, en base a las cuantías de la tabla siguiente (LIPPTA art.172):

Categoría de la tierra	Tipo de gravamen (CUP por hectárea)
Primera	120,00
Segunda	90,00
Tercera	60,00
Cuarta	30,00

Liquidación y pago del impuesto

La determinación y el pago de este Impuesto se efectúan en pesos cubanos (CUP), en las sucursales bancarias u oficinas habilitadas a tales efectos (LIPPTA art.174).

¹⁶ Valores consignados en el Registro de Tenencia de la Tierra. Los sujetos pasivos que no disponen de una valoración, están obligados a realizar la actualización correspondiente (LIPPTA art.173).

C. Impuesto por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales (IOTAF)

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – IOTAF - arts.175-182)

Hecho imponible

La Ley N° 125, del Presupuesto del Estado de 2018, establece el denominado *Impuesto por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales - IOTAF* (LIOTAF art.175).

A efectos del impuesto, se consideran **tierras ociosas** las:

- que no están en producción agrícola, pecuaria o forestal, con excepción de las que sea necesario dejar en descanso, con fines de rotación de cultivos;
- que están cubiertas de marabú, malezas o plantas invasoras; y
- deficientemente aprovechadas, de acuerdo con lo establecido en la legislación especial.

El IOTAF resulta exigible desde el momento de notificación de la ociosidad de las tierras por parte del Ministerio de Agricultura (LIOTAF art.180).

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos del impuesto a las personas (físicas y jurídicas) que ostentan la posesión de tierras agrícolas y forestales ociosas (de su propiedad o estatales) (LIOTAF art.176).

Los sujetos de este Impuesto pueden promover ante el Ministerio de la Agricultura, expediente de extinción del gravamen, cesando la obligación de pago del tributo a partir del momento de certificación de las tierras se encuentran en explotación.

Base imponible

La base imponible del impuesto está constituida por superficie de las tierras agrícolas y forestales ociosas (LIOTAF art.177).

Tipo de gravamen

El impuesto se determina en función de la categoría asignada a las tierras, de acuerdo con la tabla de tipos siguientes (LIOTAF art.178):

Categoría de la tierra	Tipo de gravamen (CUP por hectárea)
Primera	180,00
Segunda	135,00
Tercera	90,00
Cuarta	45,00

A efectos de la determinación del impuesto, la superficie de la tierra ociosa se considera en base al Certificado de Explotación de tierras agrícolas y forestales emitido por el Ministerio de Agricultura (LIOTAF art.179).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se abona anualmente, en los primeros 5 meses de cada ejercicio fiscal, en las sucursales bancarias u otras oficinas habilitadas, correspondientes al domicilio del sujeto pasivo (LIOTAF art.181).

Los sujetos pasivos que reciben la notificación de ociosidad de la tierra están obligados a efectuar el pago del impuesto en los 60 días siguientes, por la parte correspondiente a los meses de año pendientes, descontando el mes de la notificación.

D. Impuesto sobre el Transporte Terrestre (ITT)

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones - ITT - arts.183-186)

Hecho imponible

El denominado *Impuesto sobre el Transporte Terrestre – ITT*, grava la propiedad o posesión de vehículos (a motor y de tracción animal) destinados al transporte terrestre (LITT art.183).

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas y jurídicas (residentes y no residentes), propietarias o poseedoras de vehículos a motor y de tracción animal destinados al transporte terrestre (LITT art.184).

Base imponible y Tipo de gravamen

A efectos del impuesto, los vehículos se clasifican y tributan de acuerdo con la información contenida en las tablas siguientes del Anexo N° 2 de la Ley 113/2012, vigente para 2021 (LITT art.186).

CLASIFICACIÓN DE VEHÍCULOS	
Vehículos de motor	
Clase A	destinados al transporte de pasajeros (motos, motocicletas, automóviles de hasta 8 asientos sin contar el del conductor, y ómnibus).
Clase B	para el transporte de carga (motocicletas, motonetas o similares, camiones, autocamiones, tractores, remolques y semirremolques).
Clase C	para servicios especiales (humanitarios, ambulancias y funerarios).
Vehículos de tracción animal	
Clase A	para el transporte de pasajeros.
Clase B	para el transporte de carga.

Vehículos de motor		Cuantías a Pagar (CUP)	
		Grupo 1	Grupo 2
Vehículos de la clase "A"			
1	Motocicletas y similares para el transporte exclusivo de personas.	22,00	550,00
	Equipadas con un carro lateral o cama adjunta.	30,00	750,00
	Autos y jeeps de 1 a 5 asientos.	52,00	1.300,00
	Autos y jeeps de 6 o más asientos, paneles y camionetas.	75,00	1.875,00
	Microbuses, ómnibus rígidos o articulados, camiones y otros similares.	90,00	2.250,00
Vehículos de la clase "B", incluyendo autocamiones y sus arrastres, cualquiera que sea su tonelaje			
2	• Camiones y autocamiones equipados con gomas neumáticas, de acuerdo con su peso bruto:		
	- De hasta 1 tonelada, incluyendo las motocicletas, motonetas o similares destinadas al transporte de carga.	30,00	750,00
	- Más de 1 y hasta 2 toneladas.	75,00	1.875,00
	- Más de 2 y hasta 5 toneladas.	90,00	2.250,00
	- Más de 5 y hasta 10 toneladas.	60,00 por camión más 15,00 por tonelada o fracción.	1.500,00 por camión más 375,00 por tonelada o fracción.
	- Más de 10 y hasta 40 toneladas.	200,00 por camión más 15,00 por cada tonelada o fracción.	5.000,00 por camión más 375,00 por cada tonelada o fracción.
	- Más de 40 toneladas.	200,00 pesos por camión más 20,00 por cada tonelada o fracción que exceda las 40 toneladas.	5.000,00 pesos por camión más 500,00 por cada tonelada o fracción que exceda las 40 toneladas.
Los tractores y arrastres tributan independientemente, según el tonelaje que representen en cada clasificación, como si fueran camiones.			
El peso bruto a que se refiere este apartado será el que resulte de la inspección técnica actualizada del vehículo.			
Vehículos de la clase "C"			
3	Humanitarios: vehículos de uso de los asilos e instituciones humanitarias para sus fines benéficos.	6,00	150,00
	Ambulancias.	45,00	1.125,00
	Funerarios: Vehículos para el uso de las funerarias y otros servicios auxiliares.	54,00	1.350,00

Vehículos de tracción animal		Cuantías a Pagar (CUP)	
		Grupo 1	Grupo 2
Vehículos utilizados en el transporte de pasajeros			
A	• Dedicados al uso exclusivo de sus propietarios o poseedores.	22,00	550,00
	• Dedicados a la prestación de servicios públicos de transporte.	30,00	750,00
Los vehículos utilizados en el transporte de carga tributan de acuerdo con la capacidad máxima de carga conforme al tipo impositivo siguiente			
B	• Dedicados al transporte de carga de 2 ruedas, cualquiera que sea el uso al que se destina:		
	- Con capacidad de carga de hasta 1 tonelada.	18,00	450,00
	- Con capacidad de carga entre más de 1 y 2 toneladas.	22,00	550,00
	- Con capacidad de carga superior a 2 toneladas	30,00	750,00
	• Dedicados al transporte de carga de 4 ruedas, cualquiera que sea el uso a que se destinen:		
	- Con capacidad de carga de hasta 2 toneladas.	22,00	550,00
	- Con capacidad de carga entre más de 2 y hasta 4 toneladas.	30,00	750,00
	- Con capacidad de carga superior a 4 toneladas	45,00	1.125,00

Exenciones

Se aplica una exención al pago de este impuesto a los propietarios o poseedores de (LITT art.185):

- Vehículos de motor del servicio diplomático y consular extranjeros acreditados en Cuba;
- Vehículos de motor y de tracción animal de los Ministerios de las Fuerzas Armadas Revolucionarias y del Interior; y
- Vehículos de motor y de tracción animal (no autorizados a circular libremente por la vía), dedicados al transporte de carga o a labores especiales, (cilindros, aplanadoras, motoniveladoras, carretas con estera, ruedas de hierro, cosechadoras, alzadoras, montacargas, grúas, mototraillas, excavadoras y otros similares).

Liquidación y pago del impuesto

A efectos del impuesto, los vehículos tienen la clasificación referida en el Anexo No. 2, en la que se establecen las cuantías a pagar consignadas en este Anexo (LITT art.186).

E. Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Embarcaciones (IPPE)

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones - IPPE - arts.189-194)

Hecho imponible

El denominado *Impuesto la Propiedad o Posesión de Embarcaciones Marítimas, Lacustres y Fluviales - IPPE*, grava la propiedad o posesión de embarcaciones matriculadas en Cuba (LIPPE art.189).

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos del IPPE, a las personas físicas y jurídicas (LIPPE art.190):

- residentes propietarias o poseedoras de embarcaciones; y
- no residentes que matriculan embarcaciones en Cuba.

Base imponible y Tipo de gravamen

A los efectos de este Impuesto, las embarcaciones se clasifican de la forma siguiente (LIPPE art.192):

Grupo 1	
Embarcaciones dedicadas a la navegación en ríos, presas y embalses, de acuerdo con su inscripción en los registros correspondientes	
a	de propulsión mecánica destinadas a la pesca deportiva y al recreo
b	de propulsión mecánica destinadas a la pesca comercial y de autoabastecimiento
c	de propulsión mecánica destinadas a la investigación
d	de propulsión mecánica destinadas a la transportación de pasajeros
e	de propulsión mecánica destinadas a actividades forestales, apícolas u otras actividades comerciales
f	de remos o velas destinadas a la pesca deportiva y al recreo
g	de remos o velas destinadas a la pesca comercial
Grupo 2	
Embarcaciones dedicadas a la navegación marítima, de acuerdo con su inscripción en los registros correspondientes, las cuales se dividen en	
a	Lista 1ª: embarcaciones destinadas al tráfico de travesía internacional
b	Lista 2ª: embarcaciones destinadas al tráfico de cabotaje
c	Lista 3ª: embarcaciones destinadas a la pesca comercial
d	Lista 4ª: embarcaciones destinadas al tráfico interior de los puertos
e	Lista 5ª: embarcaciones destinadas al recreo
f	Lista 6ª: embarcaciones al servicio del Estado, en fines no comerciales

Los propietarios o poseedores de embarcaciones reguladas en el **Grupo 1** mencionadas anteriormente, tributan por las siguientes cuantías en CUP (LIPPE art.193):

a	de propulsión mecánica destinadas a la pesca deportiva y al recreo	80,00
b	de propulsión mecánica destinadas a la pesca comercial y de autoabastecimiento	30,00
c	de propulsión mecánica destinadas a la investigación	15,00
d	de propulsión mecánica destinadas a la transportación de pasajeros	40,00
e	de propulsión mecánica destinadas a actividades forestales, apícolas u otras actividades comerciales	25,00
f	de remos o velas destinadas a la pesca deportiva y al recreo	60,00
g	de remos o velas destinadas a la pesca comercial	20,00

Por último, los propietarios o poseedores de embarcaciones incluidas en el **Grupo 2**, deben abonar el impuesto de acuerdo con los tipos impositivos descritos en la tabla siguiente (LIPPE art.194):

a	registradas en las Listas 1ª y 2ª: CUP 10,00 por cada metro y fracción de eslora, más CUP 0,25 por cada tonelada de registro bruto
b	registradas en la Lista 2ª, destinadas a la transportación de pasajeros: CUP 5,00 por cada metro y fracción de eslora, más CUP 0,12 por cada tonelada de registro bruto
c	registradas en la Lista 3ª: CUP 8,00 por cada metro y fracción de eslora, más CUP 0,20 por cada tonelada de registro bruto
d	registradas en la Lista 4ª: CUP 10,00 por cada metro y fracción de eslora
e	registradas en la Lista 4ª, destinadas al transporte de pasajeros: CUP 5,00 por cada metro y fracción de eslora
f	registradas en la Lista 5ª, de propulsión mecánica: CUP 15,00 por cada metro y fracción de eslora, más CUP 3,00 por cada caballo de fuerza del motor (HP)
g	registradas en la Lista 5ª, sin propulsión mecánica: una cuantía fija de CUP 40,00
h	registradas en la Lista 6ª: CUP 5,00 por cada metro y fracción de eslora

Exenciones

Se aplica una exención a los propietarios o poseedores de embarcaciones de los Ministerios de las Fuerzas Armadas Revolucionarias y del Interior, vinculadas a la defensa y el orden interior (LIPPE art.191).

F. Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias (ITBH)

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones - ITBH - arts.196-215)

Hecho imponible

El denominado *Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias – ITBH*, grava las transmisiones de bienes muebles e inmuebles sujetos a (registro público, escritura notarial o dispuestos mediante resolución administrativa o judicial), y las de cualquier tipo de derechos sobre estos, así como las herencias y legados (LITBH art.196).

El impuesto grava los actos jurídicos siguientes (LITBH art.197):

- Las transmisiones de propiedad sobre bienes muebles e inmuebles y los derechos sobre estos;
- La adjudicación para el pago de las deudas;
- Las adjudicaciones de bienes y derechos derivadas de la disolución de la comunidad matrimonial;
- Las permutas de viviendas;
- La adquisición de bienes inmuebles (comercializados por empresas inmobiliarias u otras entidades autorizadas), en el momento de obtención de la titularidad definitiva del bien; y
- Las transmisiones de bienes y derechos de todo tipo, a título de herencia o legado.

Sujeto pasivo

Están obligados al pago de este impuesto las personas físicas y jurídicas (cubanas y extranjeras), por las transmisiones de bienes y derechos localizados y ejercitables en Cuba, cualquiera que sea su naturaleza.

También está obligadas al impuesto, las personas físicas cubanas con residencia permanente en Cuba, por los bienes localizados y derechos ejercitables fuera de Cuba (LITBH art.198).

A efectos del impuesto, se consideran localizados en Cuba, los bienes inmuebles o muebles situados o que se hallen habitualmente en Cuba, respectivamente, aunque transitoriamente se encuentren fuera de Cuba, en el momento del nacimiento de la obligación del pago del Impuesto.

Por tanto, se consideran obligados al pago de este impuesto (LITBH art.199):

- Los adquirentes de bienes y derechos de cualquier clase;
- Los donatarios de todo tipo de bienes y derechos susceptibles de valoración económica;
- Los legatarios y herederos de bienes y derechos susceptibles de valoración económica;
- Los permutantes; y
- Otros sujetos que realizan o intervienen en actos jurídicos gravados por este Impuesto.

Base imponible

Con carácter general, la base imponible del ITBH está constituida por el valor legal¹⁷ de los bienes o derechos transmitidos (LITBH art.201).

No obstante, la base imponible se determina:

- En las transmisiones **mortis causa**: por el valor de la participación de cada adjudicatario en la herencia o legado (LITBH art.202).
- En caso de **transmisión de viviendas**: por su valor actualizado, entendiendo como tal el dictaminado por la autoridad facultada para ello (LITBH art.203).
 - ◆ Para los actos de **compraventa de viviendas** entre personas físicas: por la cuantía mayor correspondiente al precio de venta declarado por las partes o el valor actualizado de las mismas.
 - ◆ En las **permutas** entre personas físicas (en las que se reconoce la compensación): por el valor actualizado de la vivienda, más el valor de la compensación, para la persona que la recibe.
- En los actos de **compraventa y donación de vehículos** a motor entre personas físicas: por la cuantía mayor correspondiente al valor escriturado o el valor de referencia mínimo legal establecido (LITBH art.204).
 - ◆ En caso de transmisiones (de vehículos y propiedades) por parte del **Estado** a personas físicas, la base imponible está constituida por el valor de referencia mínimo establecido en el párrafo anterior.

Tipo de gravamen

Los sujetos pasivos del impuesto obligados al pago de este Impuesto tributan conforme a las reglas que se establecen a continuación (LITBH art.205):

- las transmisiones de **bienes muebles e inmuebles** o de derechos sobre estos, así como las **adjudicaciones** para el pago de deudas: **4%** sobre el valor del bien o derecho adquirido;
- las **permutas** de viviendas: **4%** sobre el valor actualizado del bien adquirido por cada permutante;

¹⁷ Basado documentos y libros, dictámenes periciales, reproducciones judiciales de documentos o cualquier otro medio de prueba, legalmente reconocido.

- las adjudicaciones de participaciones por disolución de la comunidad matrimonial de bienes: **1%**; y
- las adjudicaciones por **herencias y legados**: sobre la parte alícuota correspondiente a cada heredero o legatario, de acuerdo con las escalas de tipos relacionadas en el **Anexo No. 3** siguientes:

La norma establece la clasificación siguiente para las herencias y legados:

- **Grupo I:** Entre ascendientes y descendientes y entre cónyuges por la porción hereditaria.
- **Grupo II:** Entre hermanos
- **Grupo III:** Entre tíos y sobrinos
- **Grupo IV:** Entre colaterales que excedan del tercer grado, entre afines y extraños.

Escala de tipos de gravamen aplicable a las transmisiones del **Grupo I:**

Base imponible (\$)	Tipo (%)
Hasta \$ 1000	Exento
De 1.001 a 5.000	2
De 5.001 a 15.000	3
De 15.001 a 30.000	5
De 30.001 a 50.000	7
De 50.001 a 100.000	10
De 100.001 a 250.000	13
De 250.001 a 500.000	16
De 500.001 a 750.000	19
De 750.001 a 1.000.000	22
De 1.000.001 en adelante	25

Escala de tipos de gravamen aplicables a las transmisiones de los **Grupos II, III y IV**

Base imponible (\$)	Tipo (%)		
	II	III	IV
Hasta 5.000	4	8	14
De 5.001 a 15.000	6	12	19
De 15.001 a 30.000	8	16	24
De 30.001 a 50.000	10	20	29
De 50.001 a 100.000	14	25	35
De 100.001 a 250.000	18	30	41
De 250.001 a 500.000	22	35	47
De 500.001 a 750.000	26	40	53
De 750.001 a 1.000.000	30	45	60
De 1.000.001 en adelante	35	50	65

Por otra parte, el tipo de gravamen aplicable (4%) a la adquisición de un vehículo a motor (mediante un acto de transmisión inter vivos), por parte de personas físicas (propietarias de uno o más vehículos) se incrementa en un **100%**, por cada vehículo que posea en el momento de la transmisión (LITBH art.206).

En **2021**, el tipo impositivo aplicado a las adquisiciones de vehículos de motor mediante donaciones entre cónyuges y familiares hasta el quinto grado de consanguinidad es del **2%** (Ley 137-21 art.89-2).

Exenciones

Quedan exentos del pago de este Impuesto (LITBH art.200):

- El Estado (y sus organismos) y las organizaciones políticas, sociales y de masas, por los bienes y derechos adquiridos mediante cualquier tipo de transmisión;
- Los organismos internacionales, por los inmuebles adquiridos para sus sedes;
- Los gobiernos extranjeros, por los inmuebles adquiridos para sus representaciones diplomáticas o consulares, a condición de reciprocidad;
- Los centros benéficos, hospitalarios, docentes y deportivos, museos, bibliotecas y unidades presupuestadas, por las donaciones percibidas; y
- Las sociedades, por los aportes de capital.

Asimismo, se aplica una bonificación del **20%** en la cuota del Impuesto (LITBH art.208):

- a los herederos no aptos para trabajar y que dependan económicamente del causante,
- a los declarados judicialmente incapaces, así como
- a las mujeres de **60** años o más y a los hombres de **65** años o más.

Liquidación y pago del impuesto

Los sujetos pasivos deben autoliquidar el impuesto mediante declaración jurada a presentar en la Administración Tributaria de su domicilio fiscal (LITBH art.209).

Esta obligación persiste, en caso de autoliquidación no sujeta a pago alguno y cuando el contribuyente solicita (de forma excepcional) su pago en bienes o valores o el aplazamiento de la deuda.

El pago del impuesto se efectúa en los **30** días naturales siguientes a la fecha de formalización de la escritura notarial o la de notificación de la resolución administrativa correspondiente, en las sucursales bancarias del municipio. En caso de documentos judiciales, el acto se entiende realizado en la fecha de su firma (LITBH art.210).

Los actos jurídicos gravados, tramitados en Cuba se valoran en pesos cubanos (**CUP**), aplicando los tipos de cambio oficialmente establecidos para los sujetos obligados al pago de este tributo. En caso de actos jurídicos expresados en moneda extranjera, se valoran en pesos cubanos (**CUP**), al tipo de cambio oficial en la fecha de su realización (LITBH art.211).

Las personas jurídicas cubanas y las naturales residentes permanentes en Cuba pueden acreditar frente a su cuota, la cuantía del impuesto (equivalente o similar) abonado en el extranjero, con un límite en la cuota del impuesto abonado en Cuba (LITBH art.207).

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

- A. Impuesto sobre las Ventas
- B. Impuesto sobre los Servicios

A. Impuesto sobre las Ventas (IV)

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – IV – arts.132-138)

B. Impuesto sobre los Servicios (IS)

Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – IS – arts.146-150)

Hecho imponible

El hecho imponible de estos impuestos está constituido:

En el caso del IV: por la compraventa, importación o producción de bienes destinados al uso y consumo en Cuba (LIV art.132).

- A partir de **2021**, el IV se aplica a los bienes comercializados a través de la red mayorista y minorista (LIV art.133).

En el caso del IS: por la aplicación de los siguientes servicios (LIS art.146):

- telefónicos;
- de comunicaciones;
- de transmisión de energía eléctrica;
- de agua, gas, alcantarillado;
- de transporte de carga y pasajeros;
- gastronómicos;
- de alojamiento;
 - ◆ arrendamiento y recreación;
 - ◆ otros servicios prestados en Cuba, con independencia de la moneda en que se ofrezcan.

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos de estos impuestos:

En el caso del IV: las personas físicas y jurídicas que comercializan producen o distribuyen bienes gravados (LIV art.134).

En el caso del IS: las personas físicas y jurídicas que prestan los servicios gravados (LIS art.147).

Base imponible

Está constituida:

En el caso del IV: por el importe total de las ventas de los bienes gravados (LIV art.135).

En el caso del IS: por el total de los ingresos derivados de los servicios prestados (LIS art.148).

Tipo de gravamen

La Ley de Presupuestos (L 137-21) establece los siguientes tipos de gravamen para los Impuesto sobre las Ventas y los Servicios en **2021**:

- Las personas jurídicas aplican un tipo del **10%**, por la comercialización minorista de bienes y la prestación de servicios a la población (L 137-21 art.78).
- Este mismo tipo (**10%**) se aplica a las cooperativas no agropecuarias (L 137-21 art.79).
- El tipo aplicable por las personas físicas es del **10%** (L 137-21 art.80).
- Un tipo del **5%**, por la prestación de servicios de telecomunicaciones por parte de la Empresa de Telecomunicaciones de Cuba (L 137-21 art.81)

En el caso del IV:

Los tipos impositivos se expresan en porcentajes y se aplican a la base imponible dispuesta para la comercialización mayorista y minorista, por productos, grupos de productos y destinos específicos, en correspondencia con lo dispuesto en la presente Ley y sus disposiciones complementarias (LIV art.136).

A partir de **2021**, las personas físicas comerciantes minoristas autorizadas legalmente deben aplicar un tipo del **10%** sobre el valor total de las ventas efectuadas. (LIV art.138).

En el caso del IS:

A partir de **2021**, las personas físicas pagan el Impuesto aplicando un tipo impositivo del **10%** sobre el valor total de los ingresos que obtengan de los servicios prestados. (LIS art.149).

A partir de **2021**, las entidades que presten servicios a la población pagan este Impuesto, aplicando un tipo impositivo del **10%** sobre el valor total de los ingresos que obtengan de los servicios prestados. (LIS art.150).

El pago de este Impuesto no puede implicar incremento de las tarifas minoristas.

Exenciones

Se aplica una exención en el pago de los Impuestos sobre las Ventas, el Impuesto Especial a Productos y en el Impuesto sobre los Servicios a (L 113-12 art.153):

- las materias primas utilizadas para la producción industrial; y
- los bienes y servicios destinados a la exportación.

La Ley de Presupuestos de **2021** (L 137-21) establece las siguientes exenciones:

- en la Provincia de La Habana, a todas las formas de comercialización minorista de productos agropecuarios (L 137-21 art.82).
- la comercialización de libros, periódicos, revistas, materiales educativos, científicos y culturales, (L 137-21 art.83).
- los servicios la transmisión de energía eléctrica prestados por las empresas de la Unión Nacional Eléctrica (L 137-21 art.84).
- No están gravadas con los Impuestos sobre las ventas por la comercialización minorista y sobre los servicios (L 137-21 art.85-1):
 - ◆ La canasta familiar regulada, que incluye los productos de entrega específica a niños;
 - ◆ Las dietas médicas por enfermedades crónicas de la infancia, retrovirosis, la fórmula basal, así como los productos no alimenticios de venta regulada de canastilla y el calzado profiláctico;
 - ◆ Los medicamentos controlados y complementarios asociados a tratamientos permanentes;

- ◆ El Programa Nacional de Medicina Natural y Tradicional y las producciones de dispensarios de las empresas de farmacias y ópticas, la masa vegetal y otros insumos vinculados a este programa;
- ◆ Los productos de óptica y artículos médicos, prótesis auditivas;
- ◆ El servicio estatal de transporte urbano de pasajeros (marítimo, ferroviario y aéreo nacional; y
- ◆ otras que se determinen de conformidad con lo dispuesto en la Ley 113 “Del Sistema Tributario”.

Liquidación y pago del impuesto

Los sujetos pasivos deben efectuar el pago de estos impuestos, de la forma siguiente (LIVS art.152)

- las personas físicas deben efectuar el pago de los impuestos, dentro de los **20** días naturales siguientes al cierre del mes en que se efectuaron las ventas o prestaron los servicios;
- las entidades comercializadoras minoristas deben efectuar el pago de los impuestos, dentro de los **20** días naturales siguientes al cierre del mes en que se efectuaron las ventas o prestaron los servicios; y
- las entidades comercializadoras mayoristas efectúan el pago de los impuestos, dentro de los 60 días naturales siguientes al cierre del mes en que se efectuaron las ventas o prestaron los servicios.

IV. Impuestos Selectivos

A. Impuesto Especial a Productos y Servicios - IEPS

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – IEPS – arts.140-145)

Hecho imponible

El IEP grava los productos y servicios destinados al uso y consumo, de acuerdo con lo dispuesto por el Ministerio de Finanzas y Precios (LIEPS art.140, nueva redacción dada por DL 21-2020 art.1):

El IEPS se aplica en adición a los impuestos sobre las Ventas o los Servicios (LIEPS art.141).

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos de este impuesto, las personas (naturales y jurídicas) que producen y comercializan productos o servicios gravados (LIEPS art.142).

Base imponible

La base imponible está constituida por las unidades físicas o valor de las ventas de los productos o servicios gravados (LIEPS art.143).

Tipo de gravamen

Los tipos de gravamen aplicables a los productos o grupos de productos comercializados de forma mayorista se determinan en valor por unidades físicas (LIEPS art.144).

Los tipos de gravamen aplicables a los productos o grupos de productos y servicios comercializados de forma minorista, se determinan en porcentajes sobre el valor de las ventas o en valor por unidades físicas (LIEPS art.145).

La normativa del IPS vigente a partir de **2021** no proporciona información alguna sobre las cuantías de estos tipos de gravamen.

V. Impuesto sobre Transacciones Financieras

No se aplican este tipo de impuestos en Cuba.

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

A. Impuesto Aduanero – Arancel de Aduanas (IA)

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – IA – arts.282-285)

Hecho imponible

El hecho imponible del impuesto está constituido por la entrada de mercancías en el territorio aduanero de Cuba (LIA art.282).

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del Impuesto Aduanero, las personas físicas y jurídicas (residentes y no residentes) que importan mercancías en Cuba (LIA art.283).

Tipo de gravamen

El Impuesto Aduanero se obra a través de aranceles de aduanas, que consisten en una tarifa oficial establecida a tales efectos (LIA art.284).

El sistema arancelario cubano fue aprobado por el Decreto Ley 124/90 y complementado por la Resolución Conjunta 5/2020 del Ministerio de Finanzas y Precios y del Ministerio del Comercio Exterior que establecen las tarifas vigentes.

El arancel se aplica en base a tipos ad valorem y cumple funciones de recaudación o de protección comercial. El arancel promedio para los países miembros de la OMC se sitúa en torno al **10%**, aunque se

aplican tipos más altos, que pueden llegar al **30%**, en caso de determinados productos sensibles para los que existe producción local. Cuba dispone de acuerdos preferenciales con algunos países, que implican, en muchos casos, tipos del **0%** para sus productos.

Liquidación y pago del impuesto

El pago de los aranceles aduanales se realiza en la forma y términos establecidos en la legislación especial vigente a tales efectos (LIA art.285).

VII. Regímenes Simplificados

A. Régimen Simplificado de Tributación – RST

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones - RST - arts.60-66)

Los trabajadores por cuenta propia que desarrollan actividades de menor complejidad pueden optar por el denominado *Régimen Simplificado de Tributación* (LRST art.60).

El RST incluye el pago unificado de los Impuestos sobre las Ventas o sobre los Servicios y sobre los Ingresos Personales, mediante un aporte mensual de cuotas mínimas consolidadas por actividades, establecidas por el Ministro de Finanzas y Precios.

Por el contrario, no pueden formar parte del RST, los trabajadores por cuenta propia que desarrollan más de una actividad autorizada o contratan más de una persona y, por tanto, tributan de acuerdo con el Régimen General de Tributación (LRST art.62).

Los sujetos que abandonan el RST y comienzan a tributar en el Régimen General de Tributación, no integran en la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Personales, los ingresos que hayan obtenido, ni descuentan los gastos incurridos ni los tributos pagados, bajo el referido Régimen Simplificado (LRST art.63).

Los sujetos pasivos que abandonan el RST no pueden retornar al mismo hasta el inicio del próximo ejercicio fiscal (LRST art.64).

Los trabajadores por cuenta propia que pagan sus obligaciones tributarias bajo este Régimen no aplican el Sistema Contable para los Trabajadores por Cuenta Propia, cumpliendo lo dispuesto en el artículo 57 de esta Ley (LRST art.65).

El Ministerio de Finanzas y Precios anualmente revisa y propone la actualización de la nomenclatura de actividades sobre las que puede aplicarse el Régimen Simplificado de Tributación, así como las cuotas mínimas a aplicar para su aprobación en la Ley del Presupuesto (LRST art.66).

La tabla siguiente incluye las actividades incluidas en el Régimen Simplificado de Tributación, así como la cuota consolidadas mínimas mensuales vigentes (Resolución 427/2019):

Nº	Actividades	Cuota mínima mensual (CUP)	
1	Afinador y reparador de instrumentos musicales.	90,00	90,00
2	Agente de Seguros.	20,00	20,00
3	Agente de telecomunicaciones (*).	20,00	20,00
4	Agente postal.	20,00	20,00
5	Aguador.	70,00	70,00
6	Amolador.	40,00	40,00
7	Arriero o boyero.	30,00	30,00
8	Aserrador.	80,00	80,00
9	Asistente para el cuidado de niños.	80,00	80,00
10	Carretillero o vendedor de productos agrícolas en forma ambulatoria.	70,00	70,00
11	Cobrador pagador.	100,00	100,00
12	Comprador vendedor de discos.	60,00	60,00
13	Comprador vendedor de libros de uso o encuadernador.	50,00	30,00
14	Construcción, mantenimiento y reparación de pozos y fosas.	20,00	20,00
15	Constructor vendedor o montador de antenas de radio y televisión.	80,00	80,00
16	Criador o cuidador de animales para alquiler, comercializar u otros servicios relacionados.	80,00	80,00
17	Cuidador de baños públicos, taquillas y parques.	70,00	50,00
18	Cuidador de enfermos, personas con discapacidad y ancianos.	20,00	20,00
19	Curtidor de pieles.	60,00	60,00
20	Desmochador de palmas.	20,00	20,00
21	Elaborador vendedor de alimentos y bebidas no alcohólicas de forma ambulatoria.	150,00	150,00
22	Elaborador vendedor de carbón.	30,00	30,00
23	Encargado, limpiador y operador de bombas de agua de inmuebles	30,00	30,00
24	Exhibición de perros amaestrados.	150,00	
25	Figuras costumbristas de la Oficina del Historiador de la ciudad de La Habana.	150,00	
26	Florista.	100,00	80,00
27	Gestor de Alojamiento para viviendas o habitaciones que se arriendan.	100,00	100,00
28	Gestor de pasajeros en piqueta.	80,00	80,00
29	Herrador de animales o productor vendedor de herraduras y clavos.	30,00	30,00
30	Hojalatero.	40,00	40,00
31	Jardinero.	60,00	60,00
32	Leñador.	30,00	30,00
33	Limpiabotas.	20,00	20,00

Nº	Actividades	Cuota mínima mensual (CUP)	
34	Masillero.	50,00	50,00
35	Mensajero.	40,00	40,00
36	Modista o sastre.	100,00	50,00
37	Molinero.60.00	60,00	
38	Parqueador cuidador ciclos, triciclos y otros equipos automotores.	80,00	80,00
39	Pelador de frutas naturales	150,00	
40	Pescador Comercial. (**)		
41	Pintor de bienes muebles e inmuebles.	120,00	100,00
42	Plasticador.	30,00	30,00
43	Productor vendedor de artículos fundidos.	100,00	80,00
44	Productor o vendedor de artículos varios.70.0060.00		
45	Productor vendedor de figuras de yeso.	40,00	40,00
46	Productor vendedor de piñatas y otros artículos similares.	80,00	80,00
47	Productor, vendedor o reparador de bastos, paños, monturas, arreos, yugos y otros.	40,00	40,00
48	Profesor de música y otras artes.	160,00	160,00
49	Profesor de taquigrafía, mecanografía o idiomas.	100,00	100,00
50	Pulidor de metales.	70,00	70,00
51	Recolector vendedor de hierbas medicinales o para alimento animal.	140,00	140,00
52	Recolector vendedor de materias primas.	30,00	30,00
53	Recolector vendedor de recursos naturales.	20,00	20,00
54	Relojero.	50,00	50,00
55	Reparador de artículos varios.	40,00	40,00
56	Reparador de cercas y caminos.	20,00	20,00
57	Reparador de instrumentos de medición.	90,00	90,00
58	Reparador montador de equipos para el bombeo de agua.	60,00	60,00
59	Repasador.	60,00	60,00
60	Restaurador de muñecos y otros juguetes.	30,00	30,00
61	Rotulista o grabador.	70,00	60,00
62	Sereno o portero.	20,00	20,00
63	Servicio de paseo en coche de uso infantil tirado por animales.	130,00	130,00
64	Servicios domésticos.	30,00	30,00
65	Techador.	30,00	30,00
66	Tostador.	40,00	40,00

Nº	Actividades	Cuota mínima mensual (CUP)	
67	Trabajador agropecuario.	50,00	50,00
68	Trabajador contratado.	(1)	(1)
69	Traductor de documentos.	100,00	60,00
70	Traductor e intérprete certificado.	200,00	100,00
71	Transporte de carga con tracción humana. (2)	40,00	40,00
72	Transporte de carga con tracción animal. (2)	30,00	30,00
73	Transporte de pasajeros con tracción humana. (2)	60,00	60,00
74	Transporte de pasajeros con tracción animal. (3)	110,00	110,00
75	Trillador.	50,00	50,00
76	Vendedor de producción agrícola en puntos de ventas y quioscos.	50,00	50,00
77	Zapatero remendón.	50,00	50,00

Por último, la Disposición Final Tercera de la Ley de Presupuestos de 2021 (L 137-21), faculta al Ministro de Finanzas y Precios para la actualización de la nomenclatura de actividades sobre las que se aplica el régimen simplificado y general de tributación. Hasta el momento no se dispone de la nueva nomenclatura.

VIII. Otros impuestos

- A. Impuesto sobre Documentos - ID
- B. Impuesto por el Uso o Explotación de las playas – IUEP
- C. Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas – IVR
- D. Impuesto por el Uso y Explotación de Bahías – IUEB
- E. Impuesto por la Utilización y Explotación de los Recursos Forestales y la Fauna Silvestre – IRFFS
- F. Impuesto por el Derecho de Uso de las Aguas Terrestres – IAT

A.

Impuesto sobre Documentos - ID

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones - ID - arts.216-223)

Hecho imponible

El denominado *Impuesto sobre Documentos*, grava los documentos públicos relacionados con certificaciones, trámites y licencias establecidos en el Anexo No. 4 de la presente Ley (LID art.216).

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos del impuesto, las personas físicas y jurídicas que solicitan u obtienen los documentos y trámites referidos anteriormente (LID art.218).

Base imponible y Tipo de gravamen

El Impuesto sobre Documentos se abona en base a las cuantías establecidas en el Anexo No. 4 de esta Ley, mediante la fijación de sellos del timbre (LID art.219).

En 2021, el impuesto se liquida y abona en base a los tipos de gravamen relacionados en la tabla siguiente:

Anexo N° 4

Documentos gravados		Cuantía a pagar (CUP)	
		Grupo 1	Grupo 2
1	Registro Civil	5 a 20	125 a 250
2	Registro de Actos de Última Voluntad, de Declaratorias de Herederos y de Capitulaciones Matrimoniales	5	125
3	Registro de Sancionados	5 a 10	125 a 250
4	Registro de Asociaciones	5 a 20	125 a 500
5	Notariales	5	125
6	Carné de Identidad	5 a 25	-
7	Licencia de conducción	5 a 30	125 a 750
8	Registro de Vehículos Automotores	5 a 80	125 a 1.500
9	Tenencia de armas de fuego	20 a 50	500 a 1.250
10	Ley General de la Vivienda y documentos relativos a inmuebles urbanos o solares yermos	5 a 40	125 a 1.000
11	Registro Mercantil	20 a 40	500 a 1.000
12	Legalizaciones de firmas en el Ministerio de Relaciones Exteriores	20 a 40	500 a 1.000
13	Pólizas de seguro voluntario	5	125
14	Escritos de Demanda y Contestación en materia administrativa, económica, civil, de familia y laboral, incluidos Procedimiento de Revisión y los Recursos de Apelación y Casación promovidos ante tribunales, excepto para la obtención de alimentos y los que promuevan las entidades estatales	10	250
15	Solicitudes a los tribunales de copias de autos definitivos o sentencias en materia civil, administrativa, económica, penal, de familia y laboral	5	125
16	Procedimiento especial de querrela	10	250
17	Capitanías de Puerto	5 a 1.375	125 a 1.375
18	Certificación de amillaramiento	5	125
19	Licencias, autorizaciones y certificaciones expedidas por las direcciones municipales y provinciales de Planificación Física y el Instituto de Planificación Física	5 a 30	125 a 750
20	Dictámenes técnicos y otros documentos expedidos por las direcciones municipales y provinciales de Planificación Física y el Instituto de Planificación Física	5 a 30	125 a 750

Documentos gravados		Cuantía a pagar (CUP)	
		Grupo 1	Grupo 2
21	Licencias y títulos expedidos, reexpedidos o renovados por el Ministerio de Comunicaciones	5 a 10	125 a 250
22	Trámites migratorios	250 a 1.875	250 a 3.750
23	Registro de Contribuyentes de la Oficina Nacional de la Administración Tributaria	23 a 30	500 a 750
24	Registros de Ingresos y de Gastos habilitados por la Oficina Nacional de la Administración Tributaria	5 a 20	125 a 500
25	Registro de Tenencia de la Tierra del Ministerio de la Agricultura	5 a 20	125 a 500
26	Ministerio de Fuerzas Armadas	5	-
27	Condecoraciones y distinciones	5	125
28	Registro Minero de la Oficina Nacional de Recursos Minerales	5 a 30	125 a 750
29	Registro de Consumidores	5 a 10	
30	Registro, propiedad y traslado de ganado mayor por trámites realizados por personas naturales	5 a 15	125 a 375
31	Actividad ferroviaria (licencia de movimiento de trenes)	10 a 40	250 a 1.000
32	Registro de Auditores de la República de Cuba	5 a 10	
33	Actividad por Cuenta Propia	5 a 100	125 a 2.500
34	Registro de la Propiedad	5 a 10	125 a 250
35	Ministerio del Transporte y registros a su cargo	20 a 40	500 a 1.000
36	Registro Central de Fertilizantes perteneciente al Ministerio de la Agricultura	200	-
37	Registro Nacional de Contratistas, Constructores, Proyectistas y Consultores del Ministerio de la Construcción	20 a 200	500 a 5.000
38	Registro Nacional de Diseñadores Industriales y Comunicadores Visuales	5	-

Exenciones

Están exentos del pago de este impuesto (LID art.220):

- Los documentos tramitados por el Ministerio de Relaciones Exteriores y por las misiones diplomáticas, consulares y de organismos internacionales acreditados en Cuba, en base a reciprocidad;
- Los documentos solicitados/presentados al Ministerio de Relaciones Exteriores por autoridades competentes de gobiernos extranjeros y organismos internacionales (o por cualquier otra vía), de acuerdo con tratados internacionales ratificados por Cuba, en base a reciprocidad;
- Las legalizaciones de firmas consignadas en documentos relacionados con estudiantes cubanos que cursan estudios en el extranjero y viceversa, así como a profesionales y trabajadores que realizan labores internacionales;
- Las certificaciones de determinados trámites a efectos de carnés de identidad, asuntos judiciales, notariales, registro civil y servicio militar activo;
- Los documentos requeridos por el Ministerio del Interior, la Fiscalía General, los Tribunales Populares y la Contraloría General de la República;
- La obtención, renovación o duplicados de licencias de conducción de funcionarios diplomáticos o consulares extranjeros acreditados en Cuba y de reclutas del servicio militar activo;

- Las licencias de armas de fuego de sexta clase expedidas para las armas de fuego expuestas en los museos; y
- Los documentos y trámites solicitados y efectuados por la Oficina Nacional de Administración Tributaria en el cumplimiento de sus funciones.

Liquidación y pago del impuesto

El Ministro de Finanzas y Precios está encargado de establecer las normas de impresión, puesta en circulación, cancelación y control de los timbres para el abono del impuesto (LID art.223).

A continuación, se incluye una descripción de determinados **tributos relacionados con el uso y explotación de recursos naturales, y para la protección del medio ambiente** incluidos en el Título VIII de la Ley 113-12, del Sistema Tributario, vigentes en **2021**.

B. Impuesto por el Uso o Explotación de las Playas – IUEP

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones - IUEP - arts.239-245)

Hecho imponible

El denominado *Impuesto por el Uso o Explotación de las Playas (IUEP)*, grava la realización de las siguientes actividades (LIUEP art.239):

- hostelería;
- marinas y náuticas;
- alojamiento;
- servicios gastronómicos; y
- comercialización de bienes y productos.

Las zonas de playa gravadas con este Impuesto son las siguientes (LIUEP art.240):

	Zonas	Provincia	Límites de aplicación del Impuesto
1	Cayo Largo del Sur	Municipio Especial Isla de la Juventud	El área al Sur del vial de acceso, con las canteras en su extremo Este y por Playa Sierra en el Oeste, incluida esta y la Marina ubicada al Norte.
2	Playas del Este	La Habana	El área al Norte de la Vía Blanca, limitada al Este por el Rincón de Guanabo y al Oeste por el Río Bacuranao.
3	Varadero	Matanzas	El área de la Península comprendida al Norte y Sur de la Autopista, limitada al Este por Cayo Uva y al Oeste por la Playa del Oasis, incluido el poblado de Santa Marta en su totalidad.
4	Cayo Las Brujas	Villa Clara	El área al Norte del vial de acceso, acotadas por Playa Caracol en su extremo Este y por Playa Salinas en su extremo Oeste.
5	Cayo Ensenachos	Villa Clara	El área al Norte del vial de acceso, acotadas por el Canal de la U y al Oeste el canal de la Guasa.
6	Cayo Santa María	Villa Clara	El área al Norte del vial de acceso, acotadas por el Canal de Santa María y al Oeste por Punta Madruguilla.

	Zonas	Provincia	Límites de aplicación del Impuesto
7	Cayo Coco	Ciego de Ávila	El área al Norte del vial de acceso, acotadas por Playa Las Coloradas en su extremo Este y por Playa los Perros en su extremo Oeste.
8	Cayo Guillermo	Ciego de Ávila	El área al Norte del vial de acceso, acotadas por Playa El Paso en su extremo Este y por Playa Pilar en su extremo Oeste.
9	Región turística de Holguín	Holguín	El área al Norte de la Carretera Banes-Holguín, acotadas por la Bahía de Saná en su extremo Este y por el extremo Oeste de la Bahía de Jururú.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas físicas y jurídicas (residentes y no residentes), que utilizan o explotan el recurso natural playa, en el desarrollo de sus operaciones económicas y con fines turísticos de prestación de servicios (LIUEP art.241).

Base imponible

La base imponible de este Impuesto está constituida por el ingreso bruto resultante de la actividad económica gravada con el Impuesto (LIUEP art.242).

Tipo de gravamen

Los tipos de gravamen aplicables por los sujetos pasivos se definen y aprueban anualmente por la Ley del Presupuesto del Estado (LIUEP art.243).

En **2021**, el impuesto sólo se aplica en las zonas de playa incluidas en los epígrafes 7 y 8 de la tabla anterior (Ley 137-21 art. 92-1). Es decir:

- Cayo Coco, en la provincia de Ciego de Ávila, el área al norte del vial de acceso, acotada por Playa Las Coloradas en su extremo este y por Playa los Perros en su extremo oeste; y
- Cayo Guillermo, en la provincia de Ciego de Ávila, el área al norte del vial de acceso, acotada por Playa El Paso en su extremo este y por Playa Pilar en su extremo oeste.

El tipo de gravamen aplicado a la base imponible del impuesto es del **0,5%** (Ley 137-21 art. 92-2)

Liquidación y pago del impuesto

El Impuesto se abona trimestralmente, en los **15** días naturales siguientes al período de liquidación, en las sucursales bancarias u otras oficinas habilitadas al efecto, correspondientes al domicilio fiscal del sujeto pasivo (LIUEP art.244).

C. Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas - IVR

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones - IVR - arts.246-257)

Hecho imponible

El impuesto grava los vertidos residuales autorizados por las autoridades medioambientales en las cuencas hidrográficas cubanas (LIVR art.246).

El impuesto se aplica, inicialmente, para la protección de la cuenca hidrográfica tributaria de la Bahía de La Habana, extendiéndose gradualmente a otras bahías y a las restantes cuencas hidrográficas (LIVR art.247).

Este Impuesto se exige en adición a los tributos ordinarios que gravan el uso o explotación de las bahías (LIVR art.248).

Sujeto pasivo

(LIVR art.249)

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas jurídicas usuarias de los cuerpos receptores de las cuencas hidrográficas como lugar de destino de sus residuos.

Base imponible

(LIVR art.250)

La base imponible está constituida por el denominado *nivel de agresividad* del vertido de residuos en las cuencas hidrográficas.

Tipo de gravamen

Los tipos de gravamen se establecen de conformidad con los *niveles de agresividad* y la forma (directa o indirecta) de vertido de los residuos (certificados por las autoridades competentes¹⁸), medidos en metros cúbicos (m³) diarios (LIVR art.252).

Estos tipos se establecen en la Ley Anual del Presupuesto (LIVR art.253).

En **2021**, el impuesto se aplica a las entidades autorizadas para realizar vertidos en las cuencas hidrográficas de **Tadeo, Martín Pérez, Luyanó, la Bahía de La Habana**, así como las cuencas hidrográficas tributarias de las bahías **de Matanzas y de Cienfuegos** (L 137-21 art.93-1).

¹⁸ El Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente y el Instituto Nacional de Recursos Hidráulicos son los órganos encargados de certificar los volúmenes de vertidos y el grado de agresividad de estos, a efectos de determinación de la base imponible de este tributo, debiendo actualizar las correspondientes certificaciones en el término de **2** años a partir de su expedición (LIVR art.251).

Las tablas siguientes indican los tipos aplicables por metros cúbicos (m³) diarios de vertidos (Ley 137-21 art.94):

Tipo de Residuo Vertido Directo	Clasificador del Cuerpo Receptor		
	Clase A	Clase B	Clase C
Doméstico	0,80	0,50	0,30
Agroindustrial	1,20	0,80	0,50
Industrial	2,00	1,20	0,80

Tipo de Residuo Vertido Directo	Clasificador del Cuerpo Receptor		
	Clase A	Clase B	Clase C
Doméstico	0,60	0,40	0,20
Agroindustrial	0,80	0,60	0,30
Industrial	1,40	1,00	0,70

Liquidación y pago del impuesto

El Impuesto se abona trimestralmente, en los 15 días naturales siguientes al período de liquidación, en las sucursales bancarias u otras oficinas habilitadas al efecto, correspondientes al domicilio fiscal del sujeto pasivo (LIVR art.254).

Los sujetos de este impuesto deben abonar el impuesto en la moneda en que operen; cuando lo hacen en dos monedas, el pago se realiza en aquella en la que obtienen los mayores ingresos (LIVR art.255).

Los sujetos pasivos que realizan vertidos por debajo del *nivel de agresividad* reconocido por las normas ambientales pueden disfrutar de bonificaciones en los tipos de gravamen previa aprobación en la Ley Anual del Presupuesto (LIVR art.257).

D. Impuesto por el Uso y Explotación de Bahías – IUEB

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones - IUEB - arts.258-266)

Hecho imponible

Se establece el denominado *Impuesto sobre el Uso y Explotación de las Bahías* de La Habana, Mariel, Matanzas, Cienfuegos y Santiago de Cuba, extendiéndose gradualmente su aplicación al resto de las bahías de Cuba (LIUEB art.258).

A efectos del impuesto, se entiende por uso y explotación de la bahía: el uso del litoral y la *basificación* (amarre).

No están gravadas con este Impuesto (LIUB art.259):

- las instalaciones y embarcaciones de los ministerios de las Fuerzas Armadas Revolucionarias y del Interior, vinculadas a la defensa y el orden interior;
- las embarcaciones menores propulsadas, en funciones estatales de control e inspección;
- las embarcaciones (nacionales y extranjeras) participantes en eventos deportivos internacionales celebrados en Cuba; y
- los buques extranjeros en visita oficial a Cuba.

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos a las personas físicas o jurídicas, (cubanas o extranjeras), que utilizan o explotan las bahías (LIUEB art.260).

Base imponible y Tipo de gravamen

La base imponible y los tipos de gravamen de este Impuesto son los establecidos para cada caso en el **Anexo No. 5** (LIUEB art.261).

En **2021**, el impuesto sólo se aplica en las bahías de **La Habana, Matanzas y Cienfuegos** (Ley 137-21 art.95).

En este mismo año, La base imponible y los tipos de gravamen del impuesto se determinan (por ambos conceptos), de la forma siguiente (DL N° 21-2020 art.2):

Por el **Uso del Litoral**: las entidades que poseen instalaciones (muelles, espigones y otros) o límites marítimos en el litoral de la bahía:

- Empresas: **0,25 CUP** diarios por metro lineal perimetral;
- Límites marítimos, sin uso comercial o industrial, pertenecientes a empresas: **0,10 CUP** diarios por metro lineal perimetral;
- Límites marítimos sin uso comercial o industrial: **0,10 CUP** diarios por metro lineal perimetral.

Por **basificación de las bahías** (amarre): las personas (físicas y jurídicas), propietarias o poseedoras de embarcaciones que utilizan las aguas y puertos de la bahía:

- **Diques Flotantes**: **0,01 CUP** diarios por tonelada de registro bruto.
- **Varaderos**: **0,01 CUP** diarios por tonelada de registro bruto.
- **Embarcaciones menores** (propulsadas y no propulsadas) destinadas al servicio de buques, transporte de carga o de personal y al cabotaje.
 - ♦ **Las embarcaciones propulsadas** tributan mediante un tipo mensual por caballo de fuerza, en base a la tabla siguiente:

HP	CUP
0 – 90	0,50
91 – 150	0,45
151 – 350	0,40
351 – 500	0,35
501 – 1 000	0,30

HP	CUP
1,001 – 2.000	0,25
2.001 – 3.600	0,20
+ 3.600	0,15

- ◆ Las **embarcaciones no propulsadas**, tributan mediante un tipo mensual por capacidad de carga en toneladas, en base a la tabla siguiente:

Capacidad de Carga (Toneladas)	CUP
0 - 400	0,50
401 – 1.000	0,45
+ 1.000	0,40

- Las **embarcaciones menores de servicio público**, destinadas al transporte de pasajeros, tributan mediante un tipo mensual equivalente al de las embarcaciones propulsadas indicadas anteriormente.
- Embarcaciones menores turístico-recreativas o con otros fines.
 - ◆ Las **embarcaciones propulsadas**, tributan mediante un tipo mensual por caballo de fuerza, en base a la tabla siguiente:

HP	CUP
0 – 90	1,50
91 – 150	1,45
151 – 350	1,40
351 – 500	1,35
501 – 1 000	1,30
1,001 – 2.000	1,25
2.001 – 3.600	1,20
+ 3.600	1,15

- ◆ Las **embarcaciones no propulsadas**, tributan mediante un tipo mensual por capacidad de carga, en base a la tabla siguiente:

Capacidad de Carga (Toneladas)	CUP
0 - 400	1,50
401 – 1.000	1,45
+ 1.000	1,40

Liquidación y pago del impuesto

Las personas físicas y jurídicas están obligadas a abonar el impuesto a las agencias consignatarias con las que contratan los servicios por la entrada o la *basificación* (amarre) de sus embarcaciones en la bahía (LIUEB art.264)

El Impuesto se liquida y abona en los primeros 15 días naturales del mes siguiente al correspondiente al pago, en las sucursales bancarias correspondientes al domicilio fiscal del sujeto obligado al pago (LIUEB art.265).

E. Impuesto por la Utilización y Explotación de los Recursos Forestales y la Fauna Silvestre - IRFFS

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones - IRFFS - arts.267-273)

Hecho imponible

Está constituido por la utilización o explotación de recursos forestales (naturales y artificiales), y de la fauna silvestre, con independencia de la actividad realizada por los sujetos pasivos (LIRFFS art.267).

Se entiende por utilización y explotación de los recursos antes mencionados, el aprovechamiento de la madera y productos no madereros (resinas, cortezas, semillas, follajes, lianas, bejucos y otros) y la utilización de áreas de caza, realizados con fines lucrativos, así como el desarrollo de actividades comerciales y recreativas en áreas protegidas (LIRFFS art.268).

Se exceptúan del pago de este Impuesto (LIRFFS art.269):

- las actividades forestales directamente vinculadas con la ejecución de obras para la defensa nacional; y
- las actividades que utilizan la madera producto de plantaciones forestales creadas con recursos propios de los productores y los productos procedentes de labores silvícolas autorizadas y realizadas con fines no comerciales.

Sujeto pasivo

(LIRFFS art.270)

Son sujetos de este impuesto, las personas (físicas y jurídicas), cubanas o extranjeras, que utilizan o explotan estos recursos.

Base imponible

(LIRFFS art.271)

La base imponible del impuesto está constituida por la cantidad de metros cúbicos (de madera por especies y surtido a talar), las toneladas métricas, kilogramos, millares de puntos, metros lineales o producciones estimadas de productos no madereros y las hectáreas usadas o explotadas.

Tipo de gravamen

El tipo de gravamen correspondiente a las especies existente en bosques artificiales se establece en el **Anexo N° 6**, por actividad y grupos de especies (LIRFFS art.272, modificado por DL 21-20 art.1).

- En el caso de especies existentes en bosques naturales, se aplican los tipos incluidos en dicho Anexo, incrementados en un **10%**.
- La práctica de la caza es gravada en base a los tipos del Anexo, con independencia de su realización en áreas protegidas.

Los tipos aplicables, a partir de **2021**, son los siguientes:

Impuestos Relacionados con la Actividad Forestal					
Grupos de especies	Surtidos				
	Especiales	Grueso	Mediano	Fino	Leñas
Coníferas	130.00	110.00	85.00	65.00	7.50
Usos especiales	455.00	385.00	297.50	227.50	26.00
Preciosas	260.00	220.00	170.00	130.00	15.00
Duras	274.00	231.00	178.00	136.00	16.00
Semiduras	208.00	176.00	136.00	104.00	12.00
Blandas	143.00	121.00	104.00	71.00	8.00
Extracción de guano	30.00 pesos /millar de puntos				
Producciones no madereras	2% del valor de la producción estimada		Aplicables: oleoresina de pino, follaje, corteza, semillas para exportación y artesanía, naturaleza muerta, bejucos y otros productos del bosque		

Impuestos relacionados con la práctica de caza y áreas protegidas		
Actividad	Valor	Aplicables
Coto de caza	3.96 pesos/ha anual	Superficie del coto de caza
Áreas protegidas	2.43 pesos/ha anual	Superficie de área protegida

Liquidación y pago del impuesto

El pago del impuesto se efectúa en los primeros **15** días naturales de cada trimestre, en las sucursales bancarias u otras oficinas habilitadas al efecto, previa presentación de la Declaración Jurada ante la Oficina Nacional de la Administración Tributaria de su domicilio fiscal (LIRFFS art.273 modificado por DL 21-20 art.1).

F. Impuesto por el Derecho de Uso de las Aguas Terrestres – IAT

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones - IAT - arts.275-281)

Hecho imponible

El Impuesto grava la utilización de las aguas terrestres captadas directamente por motivos productivos o para la prestación de servicios (LIAT art.275).

Se entiende por utilización de las aguas terrestres la captada directamente con los medios propios y recursos del usuario.

Sujeto pasivo

(LIAT art.276)

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas (físicas y jurídicas) usuarias de aguas terrestres.

Base imponible

(LIAT art.277)

La base imponible está constituida por el volumen de agua autorizado a cada usuario y por los recargos aplicados por los excesos de consumo de agua.

Tipo de gravamen

(LIAT art.278)

El tipo de gravamen anual del impuesto se fija en la Ley del Presupuesto del Estado anual.

En **2021**, el tipo aplicable al consumo de agua es de **0,0004 CUP** por m³ consumido. Se aplica una exención en el pago del impuesto a las empresas de aprovechamiento hidráulico (Ley 137-21 art.97-1).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se liquida y abona mensualmente en los **15** días naturales siguientes al período de liquidación, en las oficinas de las Empresas de Aprovechamiento Hidráulico del territorio correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo (LIA art.279).

Estas empresas están obligadas a ingresar mensualmente al Tesoro las cuantías recaudadas en los 10 días hábiles siguientes al cierre del mes en que se percibe el tributo (LIA art.280).

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

I. Impuestos de los Municipios

A. Contribución Territorial para el Desarrollo Local - CTDL

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones - CTDL - arts.305-315)

La denominada *Contribución Territorial para el Desarrollo Local - CTDL*, grava los ingresos por la venta de bienes o prestaciones de servicios obtenidos por los sujetos pasivos (LCTDL art.305).

La CTDL se aplica en todos los municipios cubanos (L 137-21 art.98-1).

Sujeto pasivo

(LCTDL art.306)

Se consideran sujetos pasivos de esta Contribución, las empresas, las sociedades mercantiles (de capital totalmente cubano) y las cooperativas, por sus establecimientos, con independencia del municipio de localización.

En **2021**, se encuentran sujetos al pago de la CTDL (Ley 137-21 art.98-2):

- las cooperativas (agropecuarias y no agropecuarias);
- las unidades básicas de producción cooperativa; y
- los establecimientos de sociedades mercantiles (de capital totalmente cubano) y los de empresas nacionales y provinciales, aun cuando ejecuten procesos inversionistas.

La sujeción también alcanza a (Ley 137-21 art.98-3):

- las empresas mixtas,
- los inversionistas (nacionales y extranjeros), que forman parte de contratos de asociación económica internacional, y a las empresas de capital totalmente extranjero, con las exenciones y adecuaciones dispuestas por la Ley 118 “Ley de la Inversión Extranjera”.

Base imponible

(LCTDL art.308)

La base imponible de la CTDL está constituida por la totalidad de los ingresos derivados de la venta de bienes y la prestación de servicios, atribuibles a cada establecimiento o a la propia empresa, sociedad o cooperativa cuando genera por sí misma estos ingresos.

Tipo de gravamen

(LCTDL art.309)

El tipo de gravamen aplicable se dispone en la Ley Anual del Presupuesto.

En el año **2021**, el tipo impositivo aplicable a la base imponible es del **1%** (Ley 137-21 art.99-1).

No obstante, las empresas fundamentalmente importadoras son gravadas a un tipo del **0,3%** (Ley 137-21 art.99-2).

Exenciones

(LCTDL art.307)

Se aplica una exención al pago de la CTDL, a los sujetos localizados en zonas declaradas priorizadas para la conservación, los cuales están obligados al pago de una contribución para la restauración y preservación de dichas zonas.

Liquidación y pago del impuesto

Están obligados al pago de esta contribución los sujetos obligados en los municipios donde operan sus establecimientos, cuando estos obtienen ingresos por la comercialización de bienes o prestación de servicios, con independencia del lugar de localización de su sede principal (LCTDL art.311).

El pago de la CTDL se efectúa en los primeros **45** días naturales del mes siguiente al de realización de las ventas y prestaciones de servicios (LCTDL art.313).

La CTDL constituye un gasto deducible a efectos del Impuesto sobre Utilidades (LCTDL art.312).

Sección 3

Contribuciones Sociales

A.

Contribuciones a la Seguridad Social – CSS y CESS

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – CSS – arts.286-295; Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – CESS – arts.296-304)

Las personas físicas y jurídicas (con capacidad legal para la contratación de trabajadores), están obligadas a efectuar Contribuciones a la Seguridad Social, - en adelante CSS (LCSS art. 286).

La base imponible de las CSS, está constituida por la totalidad de los salarios percibidos por los trabajadores, incluidas todas las remuneraciones adicionales percibidas, así como las indemnizaciones derivadas de la finalización de la relación laboral.

No obstante, se excluyen de la base imponible:

- En el caso de los **empleadores** (LCSS art.290):
 - ◆ Las remuneraciones (en efectivo o en especie), derivadas de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, una vez abonado el IUE;
 - ◆ Los salarios y beneficios adicionales devengados por las Milicias de Tropas Territoriales y reservistas movilizados por períodos superiores a 10 días; y
 - ◆ Las garantías salariales y subsidios devengados por los trabajadores disponibles.
- En el caso de los **trabajadores** (LCESS art.300):
 - ◆ Las cuantías abonadas a la SS;
 - ◆ Las dietas; y
 - ◆ Los ingresos no considerados salarios.

El tipo de gravamen de las CSS se determina anualmente en la Ley de Presupuestos del Estado (LCSS art.291; LCESS art.301).

En 2021, el tipo de gravamen aplicable es:

- **Empleadores: 14%**¹⁹, que se desdobra en (L 137-21 art.25-1):
 - ◆ Un **12,5%**, a abonar al Estado; y
 - ◆ Un **1,5%**, destinado al pago de prestaciones de SS a corto plazo a los trabajadores
- **Trabajadores: 5%**²⁰, por el total de los ingresos percibidos por salarios y por la distribución de utilidades, en su caso (L 137-21 art.26).

Impuestos sobre las Nóminas

B. Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo – IUFT

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – IUFT – arts.224-237)

Hecho imponible

Está constituido por la utilización de fuerza de trabajo remunerada, por parte de los sujetos pasivos (LIUFT art.225).

19 Se exceptúan de lo dispuesto en este inciso, las entidades que tienen aprobado legalmente un régimen y tipo impositivo diferenciado de Contribución a la Seguridad Social (L 137-21 art.25-3).

20 La base imponible y el tipo impositivo aplicable para el pago de la **Contribución Especial a la Seguridad Social**, por las formas de gestión no estatal, incluidas las unidades básicas de producción cooperativa, las cooperativas del sector agropecuario y no agropecuario, los usufructuarios de tierras, los trabajadores por cuenta propia, la gente de mar, los artistas y personal de apoyo, así como las demás personas naturales obligadas a la afiliación a los regímenes especiales de Seguridad Social establecidos y al pago de esta contribución, se rigen por lo dispuesto en las regulaciones especiales vigentes a tales efectos (L 137-21 art.27).

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos, las personas físicas y jurídicas (residentes y no residentes) que utilizan fuerza de trabajo remunerada (LIUFT art.226).

Base imponible

La base imponible está constituida por la cuantía total de las remuneraciones abonadas a los trabajadores, con independencia de su denominación (salarios, nocturnidad, alojamiento, trabajo extraordinario, feriados, vacaciones y otros pagos considerados salarios, así como las indemnizaciones por despido, etc.). También se incluyen los pagos realizados a directores, gerentes, administradores y miembros de los consejos directivos de todo tipo de sociedades o asociaciones (LIUFT art.228 y 229).

No obstante, se excluyen de la base imponible (LIUFT art.230):

- las prestaciones de la SS a corto plazo;
- las cuantías devengadas (en efectivo o en especie) por la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, una vez abonado el IUE;
- las garantías salariales y subsidios devengados por los trabajadores declarados disponibles o interrumpidos;
- los salarios y beneficios adicionales devengados por los milicianos de las Milicias de Tropas Territoriales y reservistas movilizados por períodos superiores a **10** días;
- las remuneraciones de los trabajadores incorporados a las micro brigadas sociales; y
- las remuneraciones a los trabajadores discapacitados.

Por su parte, las **personas físicas** deben determinar el IUFT, de acuerdo con lo establecido en el art.228 de la LIUFT (ver primer párrafo de esta sección arriba). No obstante, conviene indicar que la **base imponible** utilizada para la determinación del IUFT, nunca puede ser inferior a la **remuneración mínima** abonada a cada trabajador contratado, de acuerdo con las normas siguientes (LIUFT art.236):

- Hasta el **5º** trabajador contratado: se considera como remuneración mínima pagada la cuantía equivalente a **1** salario medio mensual²¹ de la provincia de que se trate;
- A partir del **6º** trabajador y hasta el **10º** contratado (sin perjuicio de lo establecido en el inciso anterior): se considera como remuneración mínima pagada, la cuantía equivalente a **2** salarios medios mensuales de la provincia de que se trate;
- A partir del **11º** trabajador y hasta el **20º** contratado (sin perjuicio de lo establecido en los incisos precedentes): se considera como remuneración mínima pagada, la cuantía equivalente a **3** salarios medios mensuales de la provincia de que se trate; y
- A partir del **21º** trabajador contratado (sin perjuicio de lo establecido en los incisos precedentes): se considera como remuneración mínima pagada, la cuantía equivalente a **6** salarios medios mensuales de la provincia de que se trate.

No obstante, se aplica una exención a las personas físicas que contratan hasta **5** trabajadores (LIUFT art.235).

²¹ Se considera **salario medio mensual**, el vigente en cada provincia, o en su caso en el municipio especial Isla de la Juventud, en el ejercicio fiscal anterior, reconocido por la Oficina Nacional de Estadísticas e Información (LIUFT art.237).

Tipo de gravamen

En 2021, de acuerdo con la Ley de Presupuestos, el tipo de gravamen es del 5% (Ley 137-21 art.90).

Exenciones

Se aplica una exención a:

- las misiones diplomáticas y consulares extranjeras y sus miembros acreditados en Cuba, por las remuneraciones abonadas a sus trabajadores. Asimismo, los organismos internacionales y sus funcionarios extranjeros (LIUFT art.227).
- en **2021**, en base a la Ley de Presupuestos, a las cooperativas, unidades básicas de producción cooperativa, empresas estatales, usufructuarios de tierra y otros productores individuales autorizados, por el personal contratado directamente a la producción agropecuaria (L 137-21 art.91).

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



Ecuador

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central**
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales**
- Sección 3. Contribuciones Sociales**

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	543
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	543
A. Impuesto a la Renta: Personas Jurídicas	543
B. Impuesto a la Renta: Personas Físicas	557
C. Impuesto a las Empresas Petroleras	567
D. Contribución Única Temporal	569
II. Impuestos sobre la Propiedad	570
A. Impuesto sobre las Herencias	570
B. Impuesto a la Propiedad de los Vehículos Motorizados	573
C. Impuesto del 1% sobre la Transferencia de Vehículos Usados.....	575
D. Impuesto a los Activos en el Exterior	575
E. Impuesto a las Tierras Rurales	576
F. Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular.....	579
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	581
A. Impuesto al Valor Agregado	581
IV. Impuestos Selectivos.....	588
A. Impuesto a los Consumos Especiales	588
B. Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables	595
V. Impuestos sobre Transacciones Financieras	596
A. Impuesto a la Salida de Divisas	596
VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior.....	600
A. Derechos Arancelarios y Derechos Antidumping, Compensatorios y los Resultantes de la Aplicación de Medidas de Salvaguardia.....	600
VII. Regímenes Simplificados.....	601
A. Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano	601
B. Régimen Impositivo para Microempresas	603

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales	605
I. Impuestos sobre la Propiedad	605
A. Impuesto a los Predios Urbanos	606
B. Impuesto a los Predios Rurales	608
C. Impuesto de Alcabala	610
D. Impuesto a los Activos Totales	613
E. Impuesto a los Vehículos	614

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales	616
-------------------------------	-----

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuesto a la Renta: Personas Jurídicas
- B. Impuesto a la Renta: Personas Físicas
- C. Impuestos a las Empresas Petroleras
- D. Contribución Única Temporal

A. Impuesto a la Renta: Personas Jurídicas

(L de Régimen Tributario Interno -LRTI-; Rgto para Aplicación de L de Régimen Tributario Interno -RLRTI-; Decreto N° 374)

El impuesto a la renta se aplica a las rentas derivadas por las sociedades nacionales y extranjeras. El **periodo impositivo** abarca de **1** de enero a **31** de diciembre. Las **sociedades nacionales y extranjeras**, domiciliadas o no en Ecuador, están obligadas a presentar una declaración por el impuesto, de acuerdo con el resultado de sus actividades económicas, aunque la totalidad de sus rentas estén constituidas por ingresos exentos. Se **exceptúan** de esta obligación, los contribuyentes domiciliados en el extranjero (sin representante en Ecuador), que solo obtengan ingresos sujetos a retención en la fuente.

Sujeto pasivo

(LRTI art.4)

Son sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, las **sociedades**, nacionales o extranjeras, domiciliadas y no domiciliadas en Ecuador, que obtengan ingresos gravados. Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad determinan y abonan el impuesto en base de los resultados de esta.

Las personas jurídicas **residentes**¹ en Ecuador están sujetas al impuesto sobre su renta mundial, mientras que las **no residentes** sólo tributan por sus rentas de fuente ecuatoriana.

A efectos de este impuesto, el **término sociedad** incluye a (LRTI art.98):

- las personas jurídicas;
- las sociedades de hecho;
- los fideicomisos mercantiles y los patrimonios independientes o autónomos (con y sin personalidad jurídica), salvo los constituidos por instituciones estatales, siempre que los beneficiarios sean esas instituciones;
- los consorcios de empresas;
- las compañías tenedoras de acciones que consoliden sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas;
- los fondos de inversión o cualquier entidad que, aunque no tenga personalidad jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente del de sus miembros.

Base imponible

La base imponible del impuesto está constituida por la totalidad de los **ingresos ordinarios y extraordinarios** sujetos a gravamen por el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costes, gastos y deducciones imputables a esos ingresos. El contribuyente no puede deducir aquellos gastos y costes relacionados con la generación de ingresos exentos (RLRTI art.47).

Cuando el contribuyente **no pueda diferenciar** en su contabilidad los **costes y gastos** directamente atribuibles a la generación de ingresos exentos, debe considerar como tales, un porcentaje del total de costes y gastos igual a la proporción correspondiente entre los ingresos exentos y el total de ingresos.

A efectos de la determinación de la base imponible, los contribuyentes deben deducir la **participación de los trabajadores** en las utilidades de la empresa².

Asimismo, los contribuyentes deben tener en cuenta los ajustes producidos por la aplicación de los principios del sistema de **precios de transferencia** establecidos en las normas ecuatorianas.

La base imponible del impuesto correspondiente a los ingresos gravados de **no residentes**, no atribuibles a establecimientos permanentes en Ecuador, está constituida por el valor total del ingreso gravado (RLTRI arts./n posterior al art.47).

Se consideran **ingresos de fuente ecuatoriana**³ (LRTI art.8):

- las utilidades derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles localizados en Ecuador;
- las utilidades percibidas por sociedades (residentes y no residentes), provenientes de la enajenación (directa o indirecta) de acciones, participaciones y otros derechos representativos de capital, o de la exploración, explotación, concesión o similares, de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador;

1 Se consideran **residentes fiscales** a las sociedades constituidas en Ecuador, de acuerdo con la legislación interna (LRTI art.4.2). El término **residencia fiscal** abarca, de forma conjunta, a los conceptos de domicilio y residencia del sujeto pasivo (LRTI art.4.3).

2 Ver Gastos deducibles, más adelante.

3 Se consideran **ingresos de fuente ecuatoriana**, los derivados de bienes situados o de actividades desarrolladas en Ecuador, independientemente de la residencia o nacionalidad del contribuyente. Las sociedades residentes en Ecuador que obtienen rentas de fuente extranjera, sujetas a tributación en otro Estado, deben incluir estos ingresos exentos en su declaración de Impuesto a la Renta. La exención no se aplica a las rentas provenientes de **paraísos fiscales**, las cuales formarán parte de la renta global del contribuyente.

- los beneficios o regalías de cualquier tipo, derivados de derechos de autor y de la propiedad industrial (patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología);
- las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades ecuatorianas;
- los derivados de las exportaciones realizadas (directa o indirectamente), por sociedades residentes y no residentes con establecimiento permanente en el Ecuador;
- los intereses y demás rendimientos financieros abonados por sociedades (nacionales o extranjeras) y por entidades públicas;
- a partir del **2020**, las provisiones creadas para el pago de jubilaciones o ceses, deducidas como gasto y no efectivamente abonadas a los beneficiarios;
- los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador;
- cualquier otro ingreso percibido por las sociedades, incluidos los incrementos de patrimonio no justificados.

Los ingresos de fuente ecuatoriana percibidos por empresas extranjeras con o sin domicilio en el Ecuador, están exentos del pago de impuestos en estricta relación a lo establecido en convenios internacionales de reciprocidad tributaria, de exoneraciones tributarias equivalentes para empresas nacionales y para evitar la doble tributación internacional.

Rentas exentas

(LRTI art.9)

A efectos de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están **exonerados exclusivamente**:

- Los **dividendos y utilidades** (después del pago del Impuesto sobre la Renta), abonados por **sociedades ecuatorianas o extranjeras residentes en el Ecuador** a otras sociedades ecuatorianas. La capitalización de utilidades no se considera como distribución de dividendos, incluso cuando dicha capitalización se produce por la reinversión de utilidades. La exención también se aplica a las utilidades, rendimientos o beneficios de las sociedades, fondos y fideicomisos en Ecuador, dedicados a la inversión y administración de inmuebles, siempre que (LRTI art.9-1):
 - ♦ los inmuebles no sean transferidos y los derechos de capital de la sociedad, fondo y fideicomiso, se encuentren inscritos en una bolsa de valores ecuatoriana;
 - ♦ la sociedad, fondo y fideicomiso disponga de, al menos, **50** beneficiarios y ninguno sea titular (directa o indirectamente) del **49%** o más del patrimonio en el ejercicio fiscal;
 - ♦ se distribuya la totalidad de dividendos generados en el ejercicio fiscal a sus accionistas y participes.
- Los **ingresos**:
 - ♦ Obtenidos por **instituciones del Estado** y por las empresas públicas (LRTI art.9-2).
 - ♦ Exonerados en virtud de **convenios internacionales** (LRTI art.9-3).
 - ♦ Percibidos por **estados extranjeros** y organismos internacionales, derivados de bienes poseídos en Ecuador, en base a reciprocidad (LRTI art.9-4).
 - ♦ De las **instituciones privadas sin fines de lucro** debidamente autorizadas, siempre que destinen sus bienes e ingresos a sus fines (LRTI art.9-5).
 - ♦ Derivados de las inversiones no monetarias efectuadas por las sociedades que suscriban contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de **hidrocarburos** con el Estado (LRTI art.9-13).
 - ♦ Generados por la **enajenación ocasional de inmuebles** (LRTI art.9-14).
 - ♦ Obtenidos por **fideicomisos mercantiles** que no realicen actividades empresariales, siempre que no se trate de sociedades residentes localizadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones

de baja tributación, así como los ingresos obtenidos por los fondos de inversión y fondos complementarios (LRTI art.9-15).

La exención se aplica cuando la fiduciaria ha efectuado la **retención** correspondiente en el momento de la distribución, como si se tratara de dividendos.

- ◆ Obtenidos por aquellos sujetos pasivos (debidamente acreditados), que realicen actividades de **investigación científica** de manera autónoma y que reinviertan al menos el **10%** de sus utilidades en Ecuador y en la misma actividad. La exoneración se aplica únicamente sobre la cuantía reinvertida (LRTI art.9-21).
- Los rendimientos y beneficios (obtenidos por sociedades residentes y no residentes), por **depósitos a plazo en instituciones financieras ecuatorianas** y por inversiones en valores de renta fija negociados en bolsa. También se incluyen los rendimientos y beneficios distribuidos por fideicomisos mercantiles de inversión, fondos de inversión y fondos complementarios originados en este tipo de inversiones. Esta exención solo se aplica, a depósitos e inversiones efectuados con posterioridad a **1-1-2016**, con un plazo de tenencia continua de, al menos, **360** días calendario. La exención no se aplica a los perceptores deudores de las instituciones en las que mantengan los depósitos o inversiones, ni de sus vinculadas, así como en el caso de perceptores entidades financieras, o en operaciones entre partes vinculadas (LRTI art.9-15.1).
- Las **indemnizaciones** por **seguros**, exceptuando las provenientes del lucro cesante (LRTI art.9-16).
- Los **intereses** abonados por los trabajadores, procedentes de **préstamos** efectuados por la empresa para la adquisición de acciones de esta por parte de los trabajadores, mientras estos conserven la propiedad de esas acciones (LRTI art.9-17).
- Los **excedentes** percibidos por los miembros de las **organizaciones** previstas en la Ley de Economía Popular y Solidaria (LRTI art.9-19).
- Las **subvenciones** del Estado a **sociedades** incluidas en **programas agroforestales** y similares (LRTI art.9-21).
- Los **rendimientos financieros**:
 - ◆ procedentes de la deuda pública ecuatoriana (LRTI art.9-22);
 - ◆ de obligaciones emitidas (a un plazo de **360** días naturales o superior), para la financiación de **proyectos públicos** desarrollados en asociación público-privada, así como en las transacciones efectuadas con esos títulos. Este beneficio no se aplica en operaciones entre partes vinculadas (LRTI art.9-23).
- Las **utilidades** percibidas por sociedades (residentes y no residentes), por la enajenación (en una bolsa ecuatoriana), de **acciones, participaciones** y otros derechos de exploración, explotación, concesión o similares, de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador, hasta una cuantía anual de **2** fracciones básicas gravadas a tipo **cerro** en el Impuesto a la Renta -**USD 22.624**, en **2021**- (LRTI art.9-24).
- Las utilidades derivadas de la **venta o cesión de acciones** o participaciones en fondos o inversionistas en valores de fideicomisos de titularización que hayan percibido rendimientos, en sociedades, fondos colectivos, o fideicomisos de titularización (LRTI art.9-25).
- A partir de **2020**, aquellos derivados de **proyectos** financiados con créditos o fondos intergubernamentales no reembolsables, percibidos por las empresas extranjeras de nacionalidad del país donante.

Las anteriores exoneraciones **no son excluyentes** entre sí.

Adicionalmente, **están exentas** del pago del impuesto **durante 5 años** (a partir del primer año que obtengan rentas atribuibles a la nueva inversión), las sociedades que se constituyan para realizar

inversiones nuevas y productivas en sectores considerados como prioritarios por el Estado, fuera de las jurisdicciones urbanas de Quito y Guayaquil, y dentro de los siguientes **sectores económicos** (LRTI art.9-1):

- sector agrícola; producción de alimentos frescos, congelados e industrializados;
- cadena forestal y agroforestal y sus productos elaborados;
- metalmecánica;
- petroquímica y oleo química;
- farmacéutico;
- turismo, cinematografía y audiovisuales; y, eventos internacionales;
- energías renovables, incluida la bioenergía;
- servicios Logísticos de comercio exterior;
- biotecnología y Software aplicados;
- exportación de servicios;
- desarrollo y servicios de software, producción y desarrollo de hardware tecnológico, infraestructura digital, seguridad informática, productos y contenido digital, y servicios en línea;
- eficiencia energética;
- industrias de materiales y tecnologías de construcción sustentables;
- el sector industrial, agroindustrial y agro asociativo; y
- sectores de sustitución de importaciones y de fomento de exportaciones;

A partir de **2020**, se añaden los sectores siguientes:

- servicios de infraestructura hospitalaria;
- servicios educativos;
- servicios culturales y artísticos.

Esta exención **se amplía a 10 años**, contados a partir del primer año en que la inversión genere ingresos, para las inversiones nuevas y productivas en determinados sectores económicos clasificados como **industrias básicas**. La exención también se hace extensiva a los **contratistas o consorcios extranjeros** que suscriban con entidades y empresas públicas o de economía mixta, contratos de ingeniería, procura y construcción de inversiones en este tipo sectores, siempre que la cuantía del contrato sea superior al **5%** del PIB correspondiente al año anterior a su suscripción (LRTI art.9-2).

También gozan de **exención por 10 años**, las sociedades creadas para el desarrollo de **proyectos de Asociación Pública y Privada** (APP). La exención se amplía también a los dividendos y utilidades abonados a sus socios o beneficiarios, cualquiera que sea su domicilio (LRTI art.9.3).

Las rentas obtenidas por sujetos pasivos que realizan actividades exclusivas sobre **tecnologías digitales libres**, que incluyan valor añadido ecuatoriano, disfrutan de exención por un plazo máximo de **5 años** (LRTI art.9-4).

A partir de **2018**, se aplica una exención del Impuesto a la Renta a las **nuevas microempresas** que generan empleo neto y valor añadido en sus procesos productivos, durante los **3 años** siguientes a partir del primero que generen ingresos (LRTI art.9-6).

Asimismo, desde el **2020**, se aplican las siguientes exenciones a:

- Los procesos de **fusión** de entidades del sector financiero popular y solidario (LRTI art.9-5).
- Los sujetos pasivos administradores u operadores de una **Zona Especial de Desarrollo Económico**, por los primeros **10 años**, contados a partir del primer ejercicio fiscal en el que se generen ingresos operacionales (LRTI art.9-7).

Deducciones

Se analizan:

Gastos deducibles

A efectos del impuesto, se consideran deducibles todos aquellos costes y gastos directamente vinculados con la actividad de la empresa, realizados para la obtención, mantenimiento y mejora de las rentas gravadas y no exentas, debidamente sustentados en comprobantes de venta.

La **renta neta** de las actividades (habituales u ocasionales) de la empresa, se determina considerando todos aquellos ingresos no sujetos a impuesto único ni exentos, y las **deducciones** de los elementos siguientes (RLRTI art.27):

- los costes y gastos de producción o de fabricación;
- las devoluciones o descuentos comerciales incluidos en las facturas, siempre que se identifique al comprador;
- el coste neto de las mercaderías o servicios adquiridos o utilizados;
- los gastos de administración y de ventas; y,
- los gastos y costes financieros previstos en la ley de impuesto.

La deducción de gastos y costes superiores a **US\$ 1.000**, requiere, asimismo, la utilización de instituciones financieras para la realización del pago.

En particular, los contribuyentes pueden aplicar deducciones por (LRTI art.10; RLTRI art.28):

- **Los costes y gastos** imputables a los ingresos, debidamente sustentados en comprobantes de venta (LRTI art.10-1).
- Los **intereses de las deudas** contraídas en la actividad de la empresa, así como los efectuados en la constitución, renovación o cancelación de estas. **No son deducibles** los intereses en la parte que exceda de la tasa de interés fijada por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera, desde el **2020**, en el caso de **entidades aseguradoras y financieras** (incluidas las de la Economía Popular y Solidaria). Este tipo de entidades sólo pueden deducir los intereses por créditos externos otorgados (directa o indirectamente) por partes vinculadas, cuya cuantía no supere el **300%** de patrimonio. En el caso de **otras sociedades**, la cuantía de intereses netos en operaciones efectuadas con partes vinculadas no puede ser superior al **20%** de los beneficios antes de la participación laboral, más los intereses, depreciaciones y amortizaciones del ejercicio, excepto en el caso de préstamos cualificados para financiar proyectos de interés común. Por tanto, los intereses abonados o devengados sobre el exceso no son deducibles (LRTI art.10-2).

Tampoco son deducibles los intereses y costes financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador.

La deducción tampoco alcanza los costes o gastos derivados de contratos de arrendamiento mercantil o **leasing**, cuando:

- ♦ la operación tenga lugar sobre bienes que hayan sido de propiedad del mismo sujeto pasivo, de partes vinculadas con él o de su cónyuge o parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad;
- ♦ el plazo del contrato sea inferior al plazo de vida útil estimada del bien, salvo en el caso de que, siendo inferior, el precio de la opción de compra sea mayor o igual al saldo del precio equivalente al de la vida útil restante; ni cuando las cuotas de arrendamiento no sean iguales entre sí.

- Los **impuestos, tasas, contribuciones y aportes sociales obligatorios** abonados por la empresa, excepto el Impuesto sobre la Renta y aquellos impuestos que el contribuyente pueda trasladar u obtener por ellos crédito tributario, así como por las sanciones (LRTI art.10-3).
- Las **primas por seguros de riesgos** personales de los trabajadores y sobre los bienes de la actividad generadora de ingresos gravables. Se aplica una deducción adicional del **50%** a los seguros de crédito a la exportación (LRTI art.10-4).
- Las **pérdidas fortuitas** que afecten a los bienes de la actividad generadora de ingresos, en la parte no cubierta por indemnizaciones o seguros (LRTI art.10-5).
- Los **gastos de viaje y estancia** necesarios para la generación de ingresos, limitados al **3%** del ingreso gravado del ejercicio. En el caso de sociedades nuevas, la deducción puede aplicarse por la totalidad de los gastos durante los **2** primeros años de operaciones (LRTI art.10-6).
- Los **gastos indirectos** asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en Ecuador por sus partes vinculadas, hasta un máximo del **5%** de la base imponible, más la cuantía de esos gastos. En el caso de sociedades que se encuentran en el ciclo operativo, el porcentaje aplicable es del **5%** del total de los activos (LRTI art.10-6-A).
- La **depreciación y amortización**, de acuerdo con la naturaleza de los bienes, su vida útil, la corrección monetaria y la técnica contable, así como por obsolescencia y otros casos (LRTI art.10-7)⁴.

Cuando un contribuyente haya procedido a la **revaluación de activos**, la depreciación correspondiente a ese revalúo no es deducible.

- La **amortización de las pérdidas** del ejercicio (LRTI art.10-8)⁵.
- Los **sueldos, salarios** y remuneraciones; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales; los aportes sociales obligatorios; las contribuciones en favor de los trabajadores por asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural y capacitación profesional de la mano de obra (LRTI art.10-9):
 - ◆ los contribuyentes del impuesto que contraten **trabajadores adicionales** y los mantengan durante **6** o más meses en el ejercicio económico, pueden incrementar sus deducciones en un **100%** adicional;
 - ◆ las remuneraciones a trabajadores **discapacitados** y/o con personas discapacitadas a su cargo, disfrutan de una deducción adicional del **150%**;
 - ◆ en el caso de remuneraciones a adultos **mayores y emigrantes retornados** mayores de **40** años, la deducción adicional correspondiente es del **150%**, por un periodo de **2** años, a partir de la fecha de contratación;
 - ◆ la compensación económica abonada a los trabajadores para alcanzar el salario digno.
- Las cuantías destinadas a la formación de **reservas** matemáticas o de otro tipo, destinadas a cubrir riesgos por parte de empresas de seguros y reaseguros (LRTI art.10-10)⁶.
- Las provisiones por **créditos incobrables** originados en operaciones ordinarias de la empresa efectuadas en el ejercicio impositivo, a razón del **1%** anual sobre los créditos del ejercicio pendientes de cobro, sin que la provisión acumulada pueda exceder del **10%** de la cartera total. Esas provisiones no son deducibles en la parte que excedan de los límites establecidos anteriormente (LRTI art.10-11).
No se reconoce el carácter de **créditos incobrables** a los créditos concedidos por la sociedad al socio, a su cónyuge o a parientes cercanos, ni los otorgados a sociedades vinculadas⁷.
- El **Impuesto a la Renta** y los **aportes sociales** (obligatorios o privados) asumidos por el empleador, por cuenta de sus trabajadores. Los empleadores pueden aplicar una deducción adicional del **100%** por los gastos de seguros médicos privados o de medicina prepagada, contratados en favor de sus

4 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

5 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

6 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

7 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

trabajadores, siempre que la cobertura alcance a todos los trabajadores, y que la contratación se efectúe con empresas domiciliadas en Ecuador (LRTI art.10-12).

- La totalidad de las **provisiones** para atender el pago de despidos y de pensiones de jubilación patronales, siempre que, para las segundas, se refieran a personal que haya cumplido por lo menos 10 años de trabajo en la misma empresa y, desde **2020**, los aportes de estas provisiones sean administrados por empresas autorizadas en la administración de fondos (LRTI art.10-13).
- Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio vinculados con el **giro ordinario de la empresa** (LRTI art.10-14).
- Los gastos (en especie o servicios) abonados a **directivos, empleados y trabajadores**, siempre que se haya efectuado la retención correspondiente (LRTI art.10-15).
- A partir de **2020**, las micro, pequeñas y medianas empresas pueden aplicar una deducción adicional del **100%**, durante 5 años por los gastos incurridos en (LRTI art.10-17):
 - ◆ capacitación técnica en I+D+i, con un límite del **5%** de la cuantía de los gastos en sueldos y salarios del año en que se aplique el beneficio;
 - ◆ gastos en la mejora de la productividad mediante asistencia técnica y tecnológica, con un límite del **5%** de las ventas; y,
 - ◆ gastos de promoción comercial para el acceso a mercados internacionales, con un límite del **50%** de los gastos totales por promoción y publicidad. Este límite se eleva al **100%**, en caso de exportadores habituales y el sector de turismo receptivo.
- Los gastos de **adquisición y uso de vehículos** (con un valor de hasta **USD 35.000**) utilizados en las actividades generadoras de renta de la empresa, tales como (LRTI art.10-18):
 - ◆ depreciación o amortización;
 - ◆ costes o gastos derivados de contratos de arrendamiento mercantil o leasing;
 - ◆ intereses de préstamos para su adquisición;
 - ◆ tributos a la propiedad de los vehículos.
- Los contribuyentes debidamente acreditados pueden deducir un **100%** adicional por las **compensaciones** abonadas a estudiantes en **formación dual** y por becas de **educación**. A partir de **2020**, se aplica una deducción adicional del **100%** por los gastos de publicidad y patrocinio de deportistas y programas deportivos debidamente calificados (LRTI art.10-19).
- También pueden deducir el **100%** adicional por la totalidad de remuneraciones y aporte sociales abonadas a los **tutores** designados para la **formación dual**, por parte de sujetos pasivos debidamente acreditados (LRTI art.10-20).
- Los costes y gastos de **promoción y publicidad** debidamente autorizados. Esta deducción no puede ser efectuada por aquellos contribuyentes que comercialicen alimentos preparados con contenido hiperprocesado (LRTI art.10-19 incongruencia).
- Las **regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría** abonados por sociedades domiciliadas o no en Ecuador a sus partes vinculadas son deducibles de acuerdo con determinados límites (LRTI art.10-20 incongruencia).
- Los contribuyentes que operan **empresas de gestión de llamadas** pueden deducir un **50%** adicional de los gastos por concepto del Impuesto a los Consumos Especiales devengado en los servicios de telefonía fija y móvil avanzada utilizados en el ejercicio de su actividad (LRTI art.10-21 incongruencia).
- Los gastos de organización y patrocinio de **eventos artísticos y culturales**, con diversos límites, a partir de **2020**, hasta un **150%** en total de acuerdo con el reglamento (LRTI art.10-22 incongruencia).
- Los **aportes privados** para el **Fomento a las Artes** y la Innovación en **Cultura** realizados por las sociedades, con un límite del **1%** de los ingresos anuales del ejercicio fiscal anterior (LRTI art.10-23 incongruencia).
- A partir de **2020**:
 - ◆ los sujetos pasivos considerados microempresas que adquieran bienes o servicios a organizaciones de la economía popular y solidaria (incluidos los artesanos), pueden aplicar una deducción adicional de hasta **10%** del valor de tales bienes o servicios (LRTI art.10-24; RLTI art.28-18)

- ♦ los recursos y/o donaciones destinadas a carreras de pregrado y postgrado afines a las Ciencias de la Educación, entregados a Instituciones de Educación Superior, legalmente reconocidas, con un límite del 1% del ingreso gravado (LRTI art.10-25).
- Los gastos en el **exterior** necesarios y destinados a la obtención de rentas, siempre que se haya efectuado la retención correspondiente, cuando lo abonado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador (LRTI art.13).

La **participación de los trabajadores en los beneficios de la empresa** también constituye un gasto deducible equivalente al 15% de los beneficios anuales antes de impuestos: el 10% se distribuye en efectivo directamente entre los empleados y el 5% restante de acuerdo con el número de dependientes. En el caso de las empresas del sector de hidrocarburos, la participación en los beneficios es abonada de forma diferente: el 3% es abonado a los empleados y el 12% restante al gobierno para financiar proyectos sociales y de infraestructura en las zonas afectadas por dichas actividades.

Gastos no deducibles

Además de las limitaciones indicadas en el apartado anterior en relación con los gastos deducibles autorizados, no pueden deducirse de los ingresos brutos los gastos siguientes (RLRTI art.35):

- Las cuantías destinadas a sufragar **gastos personales** del contribuyente y de su familia, que sobrepasen los límites establecidos (RLRTI art.35-1).
- Las *depreciaciones*, amortizaciones, provisiones y reservas de cualquier naturaleza que excedan de los límites autorizados por la normativa del tributo (RLRTI art.35-2).
- Las **pérdidas o destrucción de bienes** no utilizados para la generación de rentas gravadas (RLRTI art.35-3).
- La **pérdida o destrucción de joyas**, colecciones artísticas y otros bienes de uso personal del contribuyente (RLRTI art.35-4).
- Las **donaciones**, subvenciones y otras asignaciones en dinero, en especie o en servicios que constituyan empleo de la renta (RLRTI art.35-5).
- Las **sanciones**, recargos e intereses por obligaciones tributarias o sociales, así como las impuestas por las autoridades (RLRTI art.35-6).
- Los costos y **gastos no sustentados** en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención (RLRTI art.35-7).
- Los costos y **gastos** que **no** hayan sido **sujetos** a la retención legal correspondiente (RLRTI art.35-8).
- Los costos y **gastos** que **no** se hayan cargado a las **provisiones** respectivas a pesar de haberlas constituido (RLRTI art.35-9).

Depreciación y amortización

(LRTI art.12)

Los contribuyentes pueden aplicar deducciones por depreciación de los valores registrados como activos (de acuerdo con la técnica contable), para su amortización en más de un ejercicio impositivo, siempre que sean **necesarios** para actividad de la empresa.

En el caso de aquellos **activos intangibles** que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser amortizados, esta se debe efectuar dentro de los plazos previstos en el respectivo contrato, o en un plazo de **20** años. No es deducible el deterioro de activos intangibles con vida útil indefinida.

La depreciación de los **activos fijos** se realiza de acuerdo con la naturaleza de los bienes, su vida útil y la técnica contable. Para que este gasto sea deducible, no puede superar los siguientes **porcentajes** (RLRTI art.28-6.a):

Activos	Tipo (%)
Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcasas y similares	5
Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles	10
Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil	20
Equipos de cómputo y software	33,33

En caso de que los porcentajes anteriores sean superiores a los calculados de acuerdo con la naturaleza de los bienes, su vida útil o la técnica contable, se aplican estos últimos.

En los casos de **obsolescencia, utilización intensiva, deterioro acelerado** u otras razones debidamente justificadas, la administración tributaria puede autorizar depreciaciones en porcentajes anuales mayores a los indicados, en base a la técnica contable y a los parámetros técnicos de cada industria y del respectivo bien. Sólo pueden depreciarse los activos intangibles nuevos con una vida útil de al menos 5 años. En todo caso, la depreciación aplicada no puede ser superior al doble de los porcentajes señalados en la tabla anterior (RLRTI art.28-6.c).

Cuando se adquiere un **bien que haya estado en uso**, el adquirente puede calcular razonablemente el resto de vida útil probable para depreciar el costo de adquisición. La vida útil así calculada, sumada a la transcurrida durante el uso de anteriores propietarios, no puede ser inferior a la contemplada para bienes nuevos (RLRTI art.28-6.d).

Reservas y provisiones

(LRTI art.10-10)

Son deducibles las cuantías que las **compañías de seguros y reaseguros** destinen a formar reservas matemáticas u otras dedicadas a cubrir riesgos en curso y otros similares.

El contribuyente puede deducir las provisiones por **créditos incobrables** originados en las operaciones ordinarias de la empresa, hasta una cuantía anual de **1%** anual sobre los créditos comerciales pendientes de cobro al cierre del ejercicio, sin que la provisión acumulada pueda exceder del **10%** de la cartera total (LRTI art.10-11).

Las **provisiones voluntarias** y las realizadas en base a la normativa legal no son deducibles, a efectos tributarios, en la parte que excedan de los límites antes establecidos.

Ganancias de capital

Las ganancias de capital procedentes de **transacciones habituales** se consideran base imponible. Por el contrario, las ganancias de capital **ocasionales** procedentes de la enajenación de bienes inmuebles (como máximo 2 operaciones durante un ejercicio fiscal), se consideran rentas exentas, es decir, rentas no derivadas en el curso de una actividad empresarial o profesional (RLRTI art.18).

También se consideran sujetas al impuesto, las utilidades percibidas por las sociedades (residentes y no residentes), provenientes de la **enajenación directa o indirecta de acciones**, participaciones de capital o las de derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador (LRTI art.8-3.1).

No obstante, se aplica una exención por una cuantía anual de **dos fracciones básicas** gravadas al tipo **cerro** de la escala del impuesto sobre la renta de las personas físicas (**USD 22.624**, en **2021**) a las anteriores operaciones realizadas en una **bolsa de valores** (LRTI art.9-24).

La utilidad (ganancia de capital) en la enajenación de acciones y otros derechos representativos del capital se determina mediante la resta al valor real de enajenación, del valor nominal de adquisición o del valor patrimonial proporcional de las acciones y derechos, de acuerdo con la **técnica financiera aplicable**, más los gastos relacionados con esa venta (LRTI arts./n posterior al art.26).

Pérdidas

A efectos del impuesto, se consideran pérdidas las diferencias resultantes entre los ingresos gravados no exentos y los costes y gastos deducibles (LRTI art.11).

Se analizan las:

Pérdidas ordinarias

El contribuyente puede **deducir** (RLRTI art.28-8):

- Las pérdidas por **destrucción, daños, desaparición** de los activos utilizados en la actividad generadora de renta de la empresa, debido a causas fortuitas, fuerza mayor o delitos, en la parte en que no se encuentren cubiertas por indemnización o seguros (RLRTI art.28-8.a).
- Las pérdidas por las bajas de inventarios debidamente justificadas (RLRTI art. 28-8.b).
- Las pérdidas de **ejercicios anteriores** pueden ser compensadas en los **5 años** siguientes frente una cuantía máxima del **25%** de las utilidades derivadas en cada ejercicio fiscal. El saldo no amortizado en ese periodo no puede ser deducido en los ejercicios económicos posteriores. En caso de que la empresa finalice su actividad antes de los **5 años**, puede deducir el saldo pendiente en el ejercicio en el que se produzca el cese de la actividad (RLRTI art.28-8.c).

Por el contrario, **no son deducibles** las pérdidas generadas por la transferencia ocasional de inmuebles (RLRTI art.28-8.d).

Pérdidas de capital

Las pérdidas derivadas en la **venta de activos fijos**, entendiéndose como pérdida la diferencia entre el valor no depreciado del bien y el precio de venta, si este fuese menor. No se permite esta deducción en caso de operaciones entre contribuyentes vinculados, o entre la sociedad y el socio o su cónyuge o sus parientes cercanos (RLRTI art.29-6).

Tampoco son deducibles los **descuentos** concedidos en la negociación directa de valores cotizados en Bolsa, en la parte que sobrepasen las tasas de descuento vigentes en el mercado en el momento de realizarse la respectiva negociación, sin perjuicio de los ajustes que se produzcan por efecto de la aplicación de los principios del sistema de precios de transferencia.

Tipo de gravamen

Rentas y Ganancias de capital

En **2021**, el tipo impositivo aplicable a los ingresos gravables obtenidos por las sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en Ecuador y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas, es del **25%**.

No obstante, este tipo se **incrementa en 3 puntos porcentuales** (28%), cuando (LRTI art.37):

- la sociedad no ha informado acerca de su composición societaria a la administración tributaria (LRTI art.37-a);
- dentro del accionariado de la sociedad, existe un titular residente establecido en un paraíso fiscal, jurisdicción de baja tributación o con régimen fiscal preferente, y el beneficiario efectivo sea residente fiscal en Ecuador (LRTI art.37-b).

El tipo impositivo incrementado del **28%** se aplica a la **totalidad de la base imponible** de la sociedad, cuando el porcentaje de participación de accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares, sea igual o superior al **50%** del capital social. En caso de que la participación sea inferior al **50%**, el tipo del **28%** se aplica sobre la **proporción** de la base imponible correspondiente a esa participación.

Las sociedades **exportadoras** habituales, así como las productoras de bienes, las manufactureras y las de turismo receptivo, que reinvierten sus beneficios en Ecuador tributan a un tipo del **15%** sobre la cuantía invertida en activos productivos destinados a la adquisición de activos nuevos, bienes relacionados con investigación y tecnología u otros activos autorizados (LRTI art.37):

Las sociedades que reinviertan sus beneficios en Ecuador en determinados proyectos acreditados por la **Secretaría de Educación Superior** tributan a un tipo del (LRTI art.37.1):

- **10%**, en los denominados programas prioritarios en materia de deporte, cultura, educación superior, ciencia y tecnología;
- **8%**, en el resto de los programas.

Las sociedades administradoras u operadoras de las **Zonas Especiales de Desarrollo Económico** tributan a un tipo del **15%** por un plazo de **10** años, contados a partir de la finalización del periodo de exoneración total del impuesto (LRTI arts./n posterior al art.37-1).

Las **micro y pequeñas empresas** consideradas **exportadores** habituales son gravadas a un tipo del **22%** (LRTI art. Segundo arts./n posterior al art.37-1).

Adicionalmente, la base imponible de este tipo de empresas puede ser reducida en una cuantía equivalente al tramo a tipo de cero del impuesto sobre la renta de personas físicas **-USD 11.212**, en **2021-** (LRTI art.37).

Por su parte, las **ganancias de capital** obtenidas por la venta de acciones, participaciones o derechos de exploración, explotación, concesión o similares, de sociedades ecuatorianas o establecimientos permanentes, están sujetas a su tributación en la venta, en base a la escala de tipos progresiva del Impuesto a la renta único a la utilidad en la enajenación de acciones siguiente (LRTI arts./n posterior al art.37):

Base imponible (\$)		Tipo (%)
Desde	Hasta	
0	20.000	0
20.001	40.000	2
40.001	80.000	4
80.001	160.000	6
160.001	320.000	8
320.001	En adelante	10

Retenciones sobre pagos internos

Las personas que mantienen registros contables y realizan pagos que constituyen renta gravable para el destinatario, están obligadas a aplicar una retención que no puede exceder del **10%** del importe abonado o acreditado.

Los contribuyentes que realicen actividades de **exportación** deben aplicar retenciones sobre los pagos efectuados a sus proveedores de bienes exportables.

Los **tipos de retención** aplicables son los siguientes:

- El **0%**, a los pagos por intereses a instituciones del sistema financiero, que no entran dentro del ámbito de aplicación de la tasa del **1%**, que se indica a continuación.
- El **0,2%**, al valor de enajenación de derechos del capital cotizados en bolsas ecuatorianas percibidos por sociedades residentes.
- El **1% a**:
 - ◆ los intereses, comisiones y rendimientos de inversiones derivados de operaciones de crédito entre instituciones del sistema financiero;
 - ◆ los pagos por servicios de transporte privado de pasajeros o transporte público o privado de carga;
 - ◆ la energía eléctrica;
 - ◆ los pagos por adquisición de bienes muebles corporales (excepto combustibles);
 - ◆ los pagos relacionados con actividades de construcción, urbanización y similares;
 - ◆ los pagos a compañías de seguros ecuatorianas y a sucursales de sociedades extranjeras (el tipo es aplicado al 10% de la prima facturada);
 - ◆ los pagos a empresas ecuatorianas de arrendamiento mercantil;
 - ◆ los pagos de servicios prestados de medios de comunicación y agencias de publicidad;
 - ◆ la contraprestación por la enajenación de derechos de capital no cotizados en bolsas ecuatorianas;
 - ◆ la recepción de botellas plásticas no retornables por personas físicas por un valor superior a la fracción básica gravada con un tipo del **0%** del Impuesto a la Renta.
- A partir de **abril de 2020**, el **1,75% a**:
 - ◆ los pagos por adquisición de bienes muebles corporales (excepto combustibles);
 - ◆ los pagos a compañías de seguros ecuatorianas y a sucursales de sociedades extranjeras (el tipo es aplicado al **10%** de la prima facturada);
 - ◆ los pagos a empresas ecuatorianas de arrendamiento mercantil;
 - ◆ los pagos de servicios prestados de medios de comunicación y agencias de publicidad.

- El **2%** a:
 - ◆ los servicios prestados por personas naturales en los que prevalezca la mano de obra sobre el factor intelectual;
 - ◆ los pagos efectuados por empresas de tarjetas de crédito a sus establecimientos afiliados y los efectuados por entidades financieras por consumos con tarjetas de débito por sus clientes;
 - ◆ los intereses y cualquier tipo de rendimientos financieros procedentes de créditos o instrumentos financieros emitidos por sociedades residentes, herencias indivisas o personas físicas residentes;
 - ◆ los intereses en favor de los sujetos pasivos por parte de entidades del sector público;
 - ◆ los pagos relacionados con las operaciones realizadas con personas físicas sin capacidad de emitir facturas;
 - ◆ los sujetos pasivos que adquieran sustancias minerales en Ecuador.
- El **8%** a:
 - ◆ los honorarios, comisiones y otros pagos a personas físicas por servicios (no relacionados con título profesional) en los que prevalezca el intelecto sobre la mano de obra;
 - ◆ el pago a personas físicas residentes, empresas o sucursales ecuatorianas de sociedades no residentes derivados de las regalías o cualquier otro derecho de propiedad intelectual;
 - ◆ los pagos por arrendamiento de bienes inmuebles;
 - ◆ los pagos a los notarios y los registradores públicos;
 - ◆ los realizados a deportistas, entrenadores, árbitros y miembros del cuerpo técnico que no se encuentren en relación de dependencia (personas físicas). En caso de pagos a personas jurídicas el tipo es del **2%**;
 - ◆ las actividades desarrolladas por artistas nacionales o extranjeros (personas físicas). En caso de pagos a personas jurídicas el tipo es del **2%**;
 - ◆ los honorarios y demás pagos realizados a personas naturales residentes en el país, que presten servicios de docencia residentes en el país.
- El **10%** a:
 - ◆ los honorarios y otros pagos por servicios profesionales en los que prevalezca el intelecto sobre la mano de obra, a personas físicas residentes (con título profesional);
 - ◆ los honorarios y otros pagos a personas físicas o empresas residentes por actividades relacionadas con la explotación de su imagen o reputación.
- El **2%** a todos los demás pagos no contemplados anteriormente:
 - ◆ los intereses abonados a las entidades financieras no están sujetos a retención;
 - ◆ las cuantías retenidas son acreditables frente a la cuota final del impuesto.

Retenciones sobre pagos a no residentes

En **general**, las rentas de fuente ecuatoriana derivadas por no residentes sin establecimiento permanente están sujetas a una retención final del **25%** sobre la cuantía bruta. En el caso de residentes en **paraísos fiscales** o en jurisdicciones de baja tributación, la retención final aplicable es el **35%** (LRTI art.39).

Dividendos

A partir de **2020**, los dividendos y otras distribuciones efectuadas por **sociedades residentes o establecimientos permanentes** están sujetos a un tipo del **25%**, aplicado sobre el **40%** del dividendo efectivamente distribuido (LRTI art.39-2).

En caso de que la sociedad distribidora **incumpla** el requisito de información sobre la composición societaria, el tipo de retención es del **35%**, aplicable sobre el **40%** de los dividendos efectivamente distribuidos (LRTI art.39-2.6).

Intereses

Están sujetos a una **retención del 25%** sobre la cuantía bruta. Los intereses abonados a **instituciones financieras** internacionales privadas, o de financiación multilateral y gobiernos, se encuentran **exentos** (LRTI art.13-3).

Regalías

Sujetas a una **retención de 25%** sobre la cuantía bruta.

Honorarios de asistencia técnica

Sujetos a una **retención del 25%** sobre la cuantía bruta.

Sucursales

Las remesas efectuadas por los EP, procedentes de beneficios previamente sujetos al impuesto, no están sujetas a tributación adicional.

B. Impuesto a la Renta: Personas Físicas

(L de Regimen Tributario Interno -LRTI-; Rgto para Aplicacion de L de Regimen Tributario Interno -RLRTI-; Decreto No 374)

Los ecuatorianos y los nacionales **residentes** extranjeros en Ecuador están sujetos al impuesto sobre su renta⁸ mundial.

Los **no residentes** están sujetos sólo sobre sus rentas de fuente ecuatoriana.

Sujeto pasivo

(LRTI art.4)

Son sujetos pasivos del impuesto a la renta, las personas naturales y las sucesiones indivisas nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en Ecuador, que obtengan ingresos gravados de acuerdo con las disposiciones de esta Ley.

Se consideran **residentes fiscales** en Ecuador, en un determinado ejercicio fiscal, aquellas personas naturales que (LRTI art.4-1):

- Permanezcan en Ecuador por **183 días** o más, en el **mismo período fiscal**.

⁸ A efectos del impuesto, se considera **renta** (LRTI art.2):

- los ingresos de fuente ecuatoriana, de carácter oneroso o gratuito, provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios;
- los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en Ecuador.

- Permanezcan en Ecuador por **183 días** o más, en un lapso de **12** meses dentro de **dos periodos fiscales**, a menos que acrediten su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país o jurisdicción.
- El **núcleo principal de sus actividades o intereses económicos** radique en Ecuador, es decir: cuando las personas naturales obtengan una mayor proporción de ingresos en Ecuador y el mayor valor de sus activos se encuentren localizados en Ecuador.
- No haya permanecido en ningún otro país o jurisdicción más de **183** días en el ejercicio fiscal y sus **vínculos familiares** más estrechos permanezcan en Ecuador.

El término residencia fiscal abarca, de forma conjunta, a los conceptos de domicilio y residencia del sujeto pasivo (LRTI art.4-3).

Los ingresos de la **sociedad conyugal** se imputan por partes iguales a cada uno de los cónyuges, con la excepción de los rendimientos de trabajo y de actividades profesionales, que se atribuyen al cónyuge que los perciba. De igual manera, las rentas derivadas de actividades empresariales son atribuidas al cónyuge que ejerza la administración de la empresa, si el otro obtiene rentas provenientes del trabajo, profesión u oficio o de otra fuente. Este mismo régimen de atribución de renta se aplica a las **uniones de hecho** (LRTI art.5).

El **ejercicio impositivo** es anual y abarca el periodo de **1** de enero al **31** de diciembre. En caso de comienzo de actividades en fecha posterior al 1 de enero, el ejercicio impositivo se cierra obligatoriamente el **31** de diciembre de cada año (LRTI art.7).

Base imponible

Las personas naturales **residentes** en Ecuador están sujetas al impuesto sobre su renta mundial, mientras que los **no residentes** solo tributan por las rentas de fuente ecuatoriana (RLRTI art.10).

Con carácter general, la base imponible del impuesto está **constituida** por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos (LRTI art.16).

La base imponible del impuesto a la renta correspondiente a **ingresos gravados de no residentes** no atribuibles a establecimientos permanentes en el Ecuador está constituida por la cuantía total del ingreso gravado (RLRTI arts./n posterior al art.47).

Rentas exentas

(LRTI art.9)

Las siguientes rentas se encuentran **exentas de tributación**^{9 10}:

- Los **intereses** de depósitos a la vista (cuentas de ahorro) percibidos por las personas físicas, abonados por entidades financieras ecuatorianas (LRTI art.9-6).
- Determinadas **prestaciones sociales** del sistema de seguridad social -pensiones de jubilación, estipendios educativos o becas- (LRTI art.9-7).
- Los premios de **loterías** o sorteos autorizados (LRTI art.9-10).

9 Se ha conservado la **numeración** de esta sección, aun cuando no guarda correspondencia con el orden secuencial, por fidelidad a la publicación del Registro Oficial.

10 Las exenciones **no** son **excluyentes** entre sí.

- Los gastos de **viaje, hospedaje y alimentación** percibidos por empleados y trabajadores del sector privado, por razones inherentes a su actividad (LRTI art.9-11).
- Los **salarios** correspondientes a la 13^a y 14^a remuneración -pagas extraordinarias- (LRTI art.9-11.1).
- Las asignaciones por **becas** para la financiación de estudios, otorgadas por el Estado y otras instituciones nacionales y extranjeras (LRTI art.9-11.2).
- Las **compensaciones laborales** que no superen los límites establecidos por el Código del Trabajo, así como las correspondientes a los servicios públicos por la finalización de sus relaciones laborales, dentro de los límites legales (LRTI art.9-11.3).
- Los ingresos percibidos por personas **mayores de 65 años**¹¹, en una cuantía equivalente a una fracción básica gravada con tarifa **cero** de Impuesto a la Renta -(USD 11.212, en 2021- (LRTI art.9-12).
- Los obtenidos por personas **discapacitadas**, limitados a una cuantía equivalente al doble de la fracción básica gravada con tarifa **cero** del Impuesto a la Renta -USD 22.424, en 2021- (LRTI art.9-12).
- Los derivados de la **enajenación ocasional** de inmuebles (LRTI art.9-14).
- Los rendimientos y beneficios por **depósitos a plazo** en instituciones financieras ecuatorianas y por inversiones en valores en renta fija negociados en bolsa. También se incluyen los rendimientos y beneficios distribuidos por fideicomisos mercantiles de inversión, fondos de inversión y fondos complementarios originados en este tipo de inversiones. La exención solo se aplica a los depósitos a plazo fijo e inversiones en renta fija efectuados con posterioridad al 1-1-2016, con un plazo de tenencia continua de, al menos, 360 días calendario (LRTI art.9-15.1).
- Las **indemnizaciones** por seguros, exceptuando las provenientes del lucro cesante (LRTI art.9-16).
- La **Compensación Económica** para el salario digno (LRTI art.9-18).
- Las **subvenciones** percibidas del Estado por los planes agroforestales y similares creados por el Estado (LRTI art.21).
- Los rendimientos financieros de la **deuda pública** ecuatoriana (LRTI art.9-22).
- Las rentas de obligaciones de 360 días calendario o más emitidas para financiar **proyectos públicos** en asociación público-privada y en las transacciones efectuadas con dichos títulos. Este beneficio no se aplica en operaciones entre partes vinculadas (LRTI art.9-23).
- Las utilidades provenientes de la **enajenación de acciones**, participaciones u otros derechos para la exploración, explotación, concesión, realizadas en bolsa, hasta una cuantía anual de dos fracciones básicas gravadas con tarifa cero del Impuesto a la Renta -USD 22.624, en 2021- (LRTI art.9-24).
- Las **utilidades** provenientes de la enajenación o cesión de acciones o derechos representativos de capital, por parte de partícipes en fondos o inversionistas en valores de fideicomisos de titularización, en sociedades, fondos colectivos (LRTI art.9-25).

Rendimientos del trabajo

Dentro de los de rendimientos de trabajo, se analizan los siguientes:

Salarios

La **base imponible** de los rendimientos del trabajo dependiente está constituida por los ingresos ordinarios o extraordinarios sujetos al impuesto menos la cuantía de los aportes personales al IESS, excepto los abonados por el empleador, sin que pueda efectuarse deducción alguna (LRTI art.17).

¹¹ Las deducciones por personas **mayores de 65 años** y por personas **discapacitadas** no pueden aplicarse.

En caso de **trabajadores dependientes** contratados por el sistema de ingreso neto, a la base imponible prevista anteriormente se añade el Impuesto a la Renta asumido por el empleador.

Los rendimientos del trabajo obtenidos por las personas físicas residentes se incluyen en la renta total del beneficiario y son gravados a los tipos progresivos de la escala del Impuesto sobre la Renta.

Rendimientos en especie

Las retribuciones en especie constituyen renta y, por tanto, se encuentran sujetas a tributación, aunque se aplican algunas exenciones (LRTI art.2-1).

Pensiones

Como se ha indicado antes, las pensiones y otras prestaciones de seguridad social del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS) y de otras entidades de seguridad social públicas ecuatorianas, están exentas del Impuesto sobre la Renta (RLRTI art.22).

Las contribuciones a la Seguridad Social pública son deducibles en el cálculo del Impuesto sobre la Renta del empleado.

Remuneraciones de directores

Los honorarios y otras remuneraciones obtenidas por personas físicas residentes en su calidad de miembros de consejos de administración u otros órganos de gestión, son generalmente tratados como renta por servicios personales independientes (actividades económicas).

Rendimientos de actividades económicas

Las rentas empresariales y profesionales obtenidas por personas físicas residentes se determinan de acuerdo con las **normas aplicables a las sociedades**.

Están **obligadas a llevar contabilidad**, las personas físicas que llevan a cabo actividades empresariales en Ecuador, con un capital **superior a USD 180.000** y que hayan obtenido unos ingresos anuales en el ejercicio fiscal anterior superiores a **USD 300.000**, o cuyos costes y gastos anuales imputables a la actividad económica, del ejercicio fiscal inmediato anterior hayan sido superiores a **USD 240.000** (RLRTI art.37). Las restantes personas físicas que llevan a cabo actividades empresariales, profesionales u otras actividades personales y efectúen gastos inferiores a los previstos anteriormente, deben llevar una **cuenta de ingresos y gastos**, que les servirá de base para determinar sus impuestos (RLRTI art.38).

Asimismo, se aplica el denominado *Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano -RISE*¹² que consolida las obligaciones del impuesto sobre la renta y del IVA a determinados pequeños negocios llevados a cabo por personas físicas (LRTI art.97-1). El régimen impositivo implica un pago mensual de una cuantía fija en 7 tramos de renta (categorías), que varía en función del tipo de actividad económica. La cuantía mensual adeudada varía entre **USD 1,43 a USD 260,48**.

12 Ver Regímenes Simplificados, más adelante.

Rendimientos del capital

Las rentas del capital obtenidas por personas físicas residentes se incluyen en el total de rentas del perceptor y son gravadas a los tipos impositivos progresivos. Analizamos:

Dividendos

A partir de 2020, las personas físicas deben incluir el 40% de los dividendos percibidos en su renta global y son gravados en base a la escala de tipos progresivos (LRTI art.39-2). La sociedad distribuidora actúa como agente de retención y debe efectuar una retención en la fuente como pago a cuenta del impuesto final (LRTI art.39-2).

Se aplica una exención cuando la distribución de los dividendos constituye un mecanismo para formalizar una reinversión de beneficios que aumenta la participación de los accionistas, sobre la cantidad reinvertida y distribuida como acciones (LRTI 9-1).

Intereses

Los intereses y demás rendimientos financieros percibidos por las personas físicas residentes constituyen renta sujeta (LRTI art.8-7) y, por tanto, gravada a los tipos de la escala progresiva del impuesto. Los intereses devengados por personas físicas, procedentes de depósitos de ahorro a la vista abonados por las entidades que forman parte del sistema financiero ecuatoriano, están exentos de tributación (LRTI art.9-6).

Regalías

Las regalías de cualquier naturaleza, provenientes de derechos de autor, propiedad industrial, etc., constituyen renta sujeta en manos de las personas físicas (LRTI art.8-4) y, por tanto, son gravadas a los tipos de la escala progresiva del impuesto.

Rendimientos del capital inmobiliario

Los ingresos percibidos por personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, provenientes del arrendamiento de inmuebles, se determinan de acuerdo con los valores incluidos en los contratos suscritos, previa deducción de los gastos correspondientes. De no existir dichos contratos, los ingresos se determinan por los valores efectivamente pactados, o en base a los precios máximos fijados por la administración tributaria (LRTI art.30).

De los ingresos determinados con anterioridad, los contribuyentes pueden **deducir** las cuantías correspondientes a (RLRTI art.32):

- los intereses de las deudas contraídas para la adquisición, construcción o conservación de la propiedad, incluyendo las ampliaciones y mejoras;
- las primas de seguros contratadas;
- el 5% del valor de la propiedad, en concepto de depreciación;
- el 1% del valor de la propiedad, en concepto de gastos de mantenimiento. El contribuyente puede asimismo deducir determinados gastos extraordinarios previa autorización de la administración tributaria;
- los impuestos que afectan a la propiedad y las tasas por servicios públicos (aseo de calles, alcantarillado, agua potable y energía eléctrica), siempre que sean abonados por el arrendador.

Ganancias de Capital

Las ganancias de capital derivadas por las personas físicas, en el curso normal de una **actividad empresarial o profesional**, se calculan de acuerdo con las mismas reglas que aplicables a las empresas.

Las ganancias de capital ocasionales sobre **bienes inmuebles** (máximo 2 transmisiones durante un ejercicio fiscal) se encuentran exentas del Impuesto sobre la Renta.

Las rentas derivadas de la **venta** directa o indirecta de **participaciones**, acciones o cualquier otro instrumento representativo del capital de una empresa, o de un establecimiento permanente en Ecuador, están sujetas al Impuesto sobre la Renta.

Del mismo modo, las utilidades que perciban las personas naturales, residentes o no residentes, procedentes de la **venta** directa o indirecta de **instrumentos representativos** de capital u otros derechos que permiten la exploración, explotación o concesiones por parte de empresas o EP en el Ecuador, están sujetas (desde agosto de **2018**), a un impuesto único de tarifa progresiva, de acuerdo con la siguiente escala (LRTI arts./n posterior al art.37).

Desde (USD)	Hasta (USD)	Tipo (%)
0	20.000	0%
20.001	40.000	2%
40.001	80.000	4%
80.001	160.000	6%
160.001	320.000	8%
320.001	En adelante	10%

En caso de **venta** (directa o indirecta) de **derechos de capital**, realizada en bolsa de valores ecuatoriana, las personas físicas tienen derecho a una exención del equivalente a **dos** fracciones básicas gravadas a tipo 0 del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (**USD 22.424**, en **2021**), con anterioridad a la aplicación de la escala de tipos anterior (RLRTI arts./n s. posterior al art.67).

Deducciones personales

Respecto a las deducciones personales, se analiza lo siguiente:

Deducciones

A partir de **2020**, las personas físicas con ingresos netos inferiores a **USD100.000** pueden aplicar deducciones por sus **gastos personales** (sin IVA ni ICE) y los de sus ascendientes, cónyuges o pareja de hecho, hijos menores de edad, o personas a cargo con discapacidad, siempre que éstos no deriven rentas gravables. El importe máximo deducible se limita a la cuantía menor correspondiente al (LRTI art.10-16; RLRTI art.34):

- **50%** de los ingresos sujetos al impuesto.
- **1,3** veces la fracción básica exenta del impuesto sobre la renta (**USD 14.575,60** para el **2021**).

En el caso de ascendientes, la pensión percibida por cada uno de ellos no puede superar la cuantía de 1 salario básico unificado del trabajador en general.

Entre los gastos personales deducibles se incluyen el arrendamiento de la vivienda y los intereses de la hipoteca, la educación y la salud, y otros gastos previstos por la normativa, sin perjuicio de la existencia de límites específicos.

Dentro de los límites antes mencionados, los **importes máximos** deducibles para cada tipo de gastos personales son los siguientes en **2021**:

- **Educación**, incluyendo arte y cultura: **0,325** veces de la fracción básica exenta (**USD 3.643,90**).
- **Alimentación**: **0,325** veces de la fracción básica exenta (**USD 3.643,90**).
- **Vestimenta**: **0,325** veces de la fracción básica exenta (**USD 3.643,90**).
- **Vivienda**: **0,325** veces de la fracción básica exenta (**USD 3.643,90**).
- **Salud**: **1,3** veces de la fracción básica exenta (**USD 14.575,60**).
- **Enfermedades raras, catastróficas o huérfanas**: **2** veces de la fracción básica exenta (**USD 22.424,00**).

No obstante, a partir de **2020**, las personas físicas con ingresos netos superiores a **USD 100.000**, no pueden deducir los gastos personales anteriores. Esos contribuyentes sólo pueden deducir sus gastos personales de salud por enfermedades catastróficas, raras o huérfanas (incluyendo los de sus ascendientes, cónyuge e hijos dependientes), hasta el **50%** de sus ingresos gravados, sin que la cuantía supere **1,3** veces la fracción gravada a tipo **0** del impuesto sobre la renta (**USD 14.575,60**).

Los pagos por **intereses sobre préstamos extranjeros** solo son deducibles cuando la deuda externa no supera el **60%** de la ratio deuda/capital de la persona física.

Deducciones personales y familiares en la base

No se aplican deducciones personales para la determinación del impuesto sobre la renta.

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

No existen créditos para ser compensados contra el impuesto calculado.

Pérdidas

Los contribuyentes que realizan **actividades económicas** pueden deducir (RLRTI art.28-8):

- las pérdidas por destrucción, daños, desaparición de los activos utilizados en la actividad generadora de renta de la empresa, debido a causas fortuitas, fuerza mayor o delitos, en la parte en que no se encuentren cubiertas por indemnización o seguros (RLRTI art.28.8-a);
- las pérdidas por bajas de inventario justificadas ante notario o juez (RLRTI art.28.8-b).
- Las pérdidas de ejercicios anteriores pueden ser compensadas en los **5** años siguientes frente una cuantía máxima del **25%** de las utilidades derivadas en cada ejercicio fiscal (RLRTI art.28-8-c).

Por el contrario, **no son deducibles** las pérdidas generadas por la transferencia ocasional de inmuebles (RLRTI art.28.8-d), ni las pérdidas derivadas de la venta de participaciones, acciones o derechos representativos del capital en el caso de operaciones entre personas vinculadas, o entre la sociedad y el socio o su cónyuge o sus parientes cercanos (RLRTI art.29-6).

Tipo de gravamen

Se establecen distintos tipos impositivos respecto a:

Rentas y Ganancias de capital

En el ejercicio fiscal de **2021** (para declarar en **2022**), el impuesto sobre la renta individual se determina de acuerdo con la siguiente **escala de tipos progresivos** (LRTI art.36):

Base imponible (USD)	Cuota tributaria (USD)	Tipo marginal (%)
Hasta 11.212	0	0
11.212,01 - 14.285	0	5
14.285,01- 17.854	154	10
17.854,01- 21.442	511	12
21.442,01 - 42.874	941	15
42.874,01 - 64.297	4.156	20
64.297,01 - 85.729	8.440	25
85.729,01 - 114.288	13.798	30
Más de 114.288	22.366	35

(Resol NAC-DGERCGC20-00000077)

No se aplican recargos adicionales.

Los tipos de gravamen de las **ganancias de capital** han sido analizados anteriormente.

Retenciones internas

Las retenciones efectuadas generalmente resultan acreditables frente a la cuota tributaria anual correspondiente, a no ser que la ley los considere como pagos finales.

Generalmente, la renta abonada por personas obligadas a mantener registros contables está sujeta a retención.

Los tipos de retención son establecidos por la administración tributaria y **no pueden exceder del 10%** de la cuantía abonada o acreditada (LRTI art.45; RLRTI art.92). Los contribuyentes que llevan a cabo actividades de exportación deben retener el impuesto sobre todos los pagos a sus proveedores locales de bienes exportables.

Los **tipos de retención aplicables** son los siguientes (NAC-DGERCGC14-00787 publicada en el 3SRO 346 del 2-10-14 y sus modificaciones):

- El **0%**, a los pagos por intereses a instituciones del sistema financiero, que no entran dentro del ámbito de aplicación de la tasa del **1%**, que se indica a continuación.
- El **0,2%**, al valor de enajenación de derechos del capital cotizados en bolsas ecuatorianas percibidos por sociedades residentes.

- El **1%** a:
 - ◆ los intereses, comisiones y rendimientos de inversiones derivados de operaciones de crédito entre instituciones del sistema financiero;
 - ◆ los pagos por servicios de transporte privado de pasajeros o transporte público o privado de carga;
 - ◆ la energía eléctrica;
 - ◆ los pagos por adquisición de bienes muebles corporales (excepto combustibles);
 - ◆ los pagos relacionados con actividades de construcción, urbanización y similares;
 - ◆ los pagos a compañías de seguros ecuatorianas y a sucursales de sociedades extranjeras (el tipo aplicado al **10%** de la prima facturada);
 - ◆ los pagos a empresas ecuatorianas de arrendamiento mercantil;
 - ◆ los pagos de servicios prestados de medios de comunicación y agencias de publicidad;
 - ◆ la contraprestación por la enajenación de derechos de capital no cotizados en bolsas ecuatorianas;
 - ◆ la recepción de botellas plásticas no retornables por personas físicas por un valor superior a la fracción básica gravada con un tipo del **0%** del Impuesto a la Renta.
- A partir del **abril de 2020**, el **1,75%** a:
 - ◆ los pagos por adquisición de bienes muebles corporales (excepto combustibles);
 - ◆ los pagos a compañías de seguros ecuatorianas y a sucursales de sociedades extranjeras (el tipo aplicado al **10%** de la prima facturada);
 - ◆ los pagos a empresas ecuatorianas de arrendamiento mercantil;
 - ◆ los pagos de servicios prestados de medios de comunicación y agencias de publicidad.
- El **2%** a:
 - ◆ los servicios prestados por personas naturales, en los que prevalezca la mano de obra sobre el factor intelectual;
 - ◆ los pagos efectuados por empresas de tarjetas de crédito a sus establecimientos afiliados y los efectuados por entidades financieras por consumos con tarjetas de débito por sus clientes;
 - ◆ los intereses y cualquier tipo de rendimientos financieros procedentes de créditos o instrumentos financieros emitidos por sociedades residentes, herencias indivisas o personas físicas residentes;
 - ◆ los intereses en favor de los sujetos pasivos por parte de entidades del sector público;
 - ◆ los intereses de entidades del sector público;
 - ◆ los pagos relacionados con las operaciones realizadas con personas físicas sin capacidad de emitir facturas;
 - ◆ los sujetos pasivos que adquieran sustancias minerales en Ecuador.
- El **8%** a:
 - ◆ los honorarios, comisiones y otros pagos a personas físicas por servicios (no relacionados con título profesional) en los que prevalezca el intelecto sobre la mano de obra;
 - ◆ el pago a personas físicas residentes, empresas o sucursales ecuatorianas de sociedades no residentes derivados de las regalías o cualquier otro derecho de propiedad intelectual;
 - ◆ los pagos por arrendamiento de bienes inmuebles;
 - ◆ los pagos a los notarios y los registradores públicos;
 - ◆ los realizados a deportistas, entrenadores, árbitros y miembros del cuerpo técnico que no se encuentren en relación de dependencia (personas físicas). En caso de pagos a personas jurídicas el tipo será del **2%**;
 - ◆ las actividades desarrolladas por artistas nacionales o extranjeros (personas físicas). En caso de pagos a personas jurídicas el tipo será del **2%**;
 - ◆ los honorarios y demás pagos realizados a personas naturales residentes en el país, que presten servicios de docencia residentes en el país.
- El **10%** a:
 - ◆ los honorarios y otros pagos por servicios profesionales, en los que prevalezca el intelecto sobre la mano de obra, a personas físicas residentes (con título profesional);
 - ◆ los honorarios y otros pagos a personas físicas o empresas residentes por actividades relacionadas con la explotación de su imagen o reputación.

- El **15%**, a loterías, juegos, rifas.
- El **2%**, a cualquier otro pago por servicios.

Las cuantías abonadas resultan acreditables frente a la cuota final del impuesto.

Los dividendos después de impuestos y otras distribuciones de beneficios a personas físicas residentes están sujetos a **retención**, a partir de **febrero de 2020**, en base a la escala de tipos progresivos siguientes (Resol NAC-DGERCGC20-00000013):

Ingreso gravado (USD)	Retención (USD)	Tipo de retención (%)
Hasta 20.000	0	0
20.000,01-40.000	0	5
40.000,01-60.000	1.000	10
60.000,01-80.000	3.000	15
80.000,01-100.000	6.000	20
Más de 100.000,00	10.000	25

Se aplica una retención mensual sobre las rentas de trabajo. Esta retención es equivalente al impuesto aplicable en base a los tipos ordinarios a la renta derivada por personas físicas residentes durante el año completo.

Retenciones a no residentes

(RLRTRI art.131)

En general, las rentas de fuente ecuatoriana derivadas por no residentes sin establecimiento permanente están sujetas a una retención final del **25%** sobre la cuantía bruta. En el caso de residentes en paraísos fiscales o en jurisdicciones de baja tributación, la retención final aplicable es el **35%**.

Dividendos

Los dividendos y otras distribuciones abonados a personas físicas no residentes están sujetos a una retención final del **25%**. Se aplica un tipo del **35%** a los dividendos abonados a residentes en paraísos fiscales o en territorios de baja tributación.

En ambos casos, el no residente puede acreditar el Impuesto sobre la Renta pagado por la sociedad distribuidora.

Intereses

Están sujetos a una retención del **25%** sobre la cuantía bruta.

Regalías

Sujetas a una retención del **25%** sobre la cuantía bruta.

Honorarios de asistencia técnica

Sujetos a una retención del **25%** sobre la cuantía bruta.

C. Impuesto a las Empresas Petroleras

(Decreto Supremo N° 2967-78 -Ley de Hidrocarburos-)

Con **carácter general**, no se aplica otro tipo de impuesto sobre la renta distinto del impuesto sobre la renta ordinario. La renta obtenida por las empresas que realizan actividades de exploración o explotación de hidrocarburos están generalmente sujetas al Impuesto sobre la Renta, al tipo general del **25%** aplicable a la base imponible neta (LRTI art.37).

No obstante, se aplica un **impuesto especial** sobre la renta derivada por los servicios prestados en relación con las actividades petroleras.

Actividades de servicio a los hidrocarburos

La renta derivada por las empresas petrolíferas de los contratos de servicios suscritos con el Ministerio de Recursos no Renovables, en relación con la **exploración y la explotación** de hidrocarburos, está sujeta al impuesto sobre la renta anual a un tipo del **25%**, desde **2018**.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos aquellas empresas petrolíferas que han suscrito contratos de servicio con el Ministerio de Recursos no Renovables.

Base imponible

La **renta bruta** está constituida por la renta derivada de la prestación de servicios, en base al correspondiente contrato y algunas otras rentas operativas o no operativas. Las empresas petrolíferas pueden deducir los **costes y gastos** incurridos por la realización del servicio, **excepto** los costes financieros y las tarifas de transporte por oleoducto no utilizadas.

Las empresas petrolíferas también pueden **deducir** los siguientes elementos:

- los gastos relacionados con **actividades generadoras de renta**, en base a las normas generales del Impuesto sobre la Renta.
- La **amortización** de las inversiones realizadas durante la fase preoperativa y la correspondiente depreciación.
- La participación en los **beneficios** de los empleados.

Las **pérdidas** pueden ser trasladadas hacia adelante para ser compensadas proporcionalmente durante un período de **5 años** (es decir, un **20%** por año).

La **amortización de las inversiones** realizadas durante la fase de producción se calcula utilizando el método de la unidad de producción.

Las empresas petrolíferas que han suscrito **varios contratos** relacionados con la exploración y explotación de hidrocarburos no pueden compensar las pérdidas incurridas en un contrato con los beneficios derivados de otro contrato.

Tipo de gravamen

La renta gravable tributa a un tipo del **25%**.

Los contratistas que celebran contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos no pueden aplicar la **reducción porcentual** de la tarifa del impuesto por efecto de la reinversión (RLRTI art.90).

Los **pagos realizados por el Estado** a las empresas petrolíferas (excepto las cuantías no tratadas como renta bruta), están sujetos a una retención a cuenta del **5%**, que puede ser acreditada frente al Impuesto sobre la Renta anual adeudado. Las empresas petrolíferas pueden solicitar una reducción o exención del pago a cuenta, cuando proporcionen algún tipo de justificación.

Se trata de un **impuesto anual**. El **pago** debe ser realizado durante los primeros **4** meses del ejercicio fiscal siguiente.

Impuesto sobre las actividades de servicios a la promoción de investigación científica y técnica, desarrollo y servicios

Las empresas que prestan servicios relacionados con la exploración y la explotación de hidrocarburos están sujetas a un recargo a un tipo del **1%**, sobre la renta después de impuestos, procedente de los servicios afectados para las áreas estatales de investigación de hidrocarburos, durante el período de explotación. Este recargo es deducible (DS N° 2967 art.54).

Participación estatal del 70% en el superávit procedente del precio del petróleo

Las empresas petrolíferas que suscriben contratos de participación o contratos de explotación marginal con el Estado para la exploración y explotación de hidrocarburos están sujetas a una participación del Estado del **70%** en el superávit debido al precio del petróleo. Cuando el precio de las ventas de petróleo crudo ecuatoriano (FOB) excede del precio base establecido en cada contrato, el Estado participa en dicho superávit a un tipo actual del **70%**. La cuantía se devenga en el momento de la exportación y constituye un gasto deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta.

Otras cargas sobre la exploración y explotación de hidrocarburos

Otros tributos sobre la exploración y explotación de hidrocarburos, entre lo que se incluyen:

- Una cuantía por el **uso de agua y materiales de construcción naturales**, de **USD 24.000** anuales durante el período de exploración, y de **USD 60.000** durante el período de explotación.
- Un **impuesto medioambiental local**, denominado Impuesto para el Fondo de Eco- desarrollo Regional Amazónico sobre la producción de petróleo en la región amazónica (una cuantía fija de USD por barril).

D. Contribución Única Temporal

(Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria de 31-12-2019 – LOSPT; Resolución NAC-DGERCGC20-00000004)

Hecho imponible

(Resolución art.3)

La Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, de 31 de diciembre de 2019, establece la denominada Contribución Única Tributaria con carácter anual, a abonar en tres cuotas anuales durante los ejercicios fiscales de **2020, 2021 y 2022**.

Sujeto pasivo

(Resolución art.4)

Son las sociedades residentes y no residentes en Ecuador, incluidos los establecimientos permanentes que realizan actividades económicas con ingresos gravados iguales o superiores a **US\$ 1.000.000**, incluidas aquellas sujetas al impuesto único de la (LRTI art.27). Por el contrario, no se consideran sujetos pasivos las empresas públicas, mientras que las empresas mixtas deben determinar la contribución sobre la cuantía de la participación privada.

Base imponible

(Resolución art.5)

Esta constituida por la totalidad de los ingresos gravados en el ejercicio **2018**, incluidos en la declaración respectiva, una vez minorados por las rentas exentas e ingresos no sujetos y ajustados por los impuestos diferidos declarados en ese mismo ejercicio.

Tipo de gravamen

(LOSPT art.56)

La contribución se aplica en base a la escala de tipos siguientes:

Ingresos gravados (\$)	Tipo (%)
De 1.000.000,00 a 5.000.000,00	0,10
De 5.000.000,01 a 10.000.000,00	0,15
Más de 10.000.000,01	0,20

La cuantía de la contribución no puede superar el **25%** del impuesto sobre la renta causado en **2018**.

Liquidación y pago del impuesto

(Resolución art.6)

La contribución debe abonarse, a través del portal de internet del SRI, durante el periodo de 1 de enero al 31 de marzo de cada año.

La contribución no puede ser utilizada como crédito tributario ni como gasto deducible para la determinación y liquidación de otros tributos (Resolución art.9).

II. Impuestos sobre la Propiedad

- A. Impuesto sobre las Herencias
- B. Impuesto a la Propiedad de Vehículos Motorizados
- C. Impuesto del 1% sobre la Transferencia de Vehículos Usados
- D. Impuesto a los Activos en el Exterior
- E. Impuesto a las Tierras Rurales
- F. Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular

A.

Impuesto sobre las Herencias

(LRTI de 17-11-04 y sus modificaciones; RLRTI de 8-6-10 y sus modificaciones)

Este impuesto se aplica a los **incrementos patrimoniales** provenientes de herencias, legados y donaciones derivados por personas naturales y jurídicas.

Hecho imponible

(RLRTI art.54)

El impuesto grava los incrementos patrimoniales de las personas físicas y jurídicas, provenientes de herencias, legados, donaciones, hallazgos y todo tipo de actos o contratos por los que se **adquiera el dominio a título gratuito** de bienes y derechos existentes en el Ecuador, cualquiera que sea el lugar del fallecimiento, nacionalidad, domicilio o residencia del causante o sus herederos, del donante, legatario o beneficiario.

Grava también la transmisión de dominio o a la transferencia de bienes y derechos propiedad del causante en el exterior **a favor de residentes** en el Ecuador y, en el caso de no residentes, los incrementos patrimoniales de bienes o derechos existentes en Ecuador.

Por el contrario, **no** se encuentran **sujetos** al impuesto (LRTI art.36-d):

- los importes por seguros de vida percibidos por los beneficiarios incluidos en la póliza por el causante;
- las becas de estudio e investigación (en Ecuador o en el extranjero), públicas o privadas legalmente reconocidas.

El hecho imponible se produce en el **momento del fallecimiento** de la persona de cuya sucesión se defiere al heredero o legatario, si este no es llamado condicionalmente (RLRTI art.55).

En el caso de herencia con **llamamiento condicional**, el hecho generador se produce en el momento de cumplirse la condición por parte del heredero o legatario.

Para el caso de **donaciones**, el hecho generador está constituido por el otorgamiento de actos o contratos que determinen la transferencia a título gratuito de un bien o derecho.

Sujeto pasivo

(RLRTI art.56)

Son sujetos pasivos del impuesto, los **herederos, legatarios y donatarios** que obtienen un incremento patrimonial a título gratuito.

Asimismo, se consideran **responsables** del tributo a los albaceas, los representantes legales, los tutores y apoderados.

Ingresos gravados y deducciones

Los ingresos sujetos a gravamen están constituidos por el **valor de los bienes y derechos** sucesorios, de los legados o de las donaciones. Los contribuyentes sólo pueden aplicar las siguientes **deducciones** (RLRTI art.57):

- Los gastos de **última enfermedad y funerales**, los de apertura de la sucesión y de publicación del testamento, abonados por el heredero (respaldados por comprobantes de venta válidos), no cubiertos por seguros u otros medios.
- Las **deudas pendientes** del causante hasta la fecha del fallecimiento, incluyendo los impuestos.
- Los derechos de **albacea** en funciones con tenencia de bienes.

Valoración de los bienes

(RLRTI art.58)

La valoración se efectúa en base a los siguientes **criterios**:

- **Bienes muebles**: el valor de mercado declarado por el beneficiario. En caso de donaciones realizadas por contribuyentes obligados a llevar contabilidad, se utiliza el valor residual que figure en la misma.
- **Bienes inmuebles**: su valor no puede ser inferior al asignado por peritos en el juicio de inventarios, ni al valor catastral municipal.
- **Valores fiduciarios y títulos cotizados en Bolsa**: el valor de cotización en la fecha de presentación de la declaración, o el valor determinado por la Administración Tributaria.
- **Valores o títulos sin cotización en bolsa**:
 - ◆ acciones o participaciones en sociedades: su valor contable a **31** de diciembre del año anterior a la fecha de presentación de la declaración, o el determinado por la Administración Tributaria;
 - ◆ otros valores: por su valor nominal.
- **Valores en monedas distintas al dólar de los EEUU**: en base a la cotización en la fecha de presentación de la declaración del impuesto, o el determinado por la Administración Tributaria.
- **Derechos en sociedades de hecho**: el valor según Balance de Situación del año anterior a la fecha de presentación de la declaración del impuesto, o el determinado por la Administración Tributaria.

- **Automóviles:** el valor asignado en la base de datos de vehículos del Servicio de Rentas Internas.
- **Derechos de uso y habitación** (obtenidos a título gratuito): el equivalente al **60%** del valor de los inmuebles sobre los que se constituyan tales derechos. El valor de la nuda propiedad es equivalente al **40%** del valor del inmueble.

Base imponible

(RLRTI art.59)

La base imponible está constituida por el valor de los bienes y derechos percibidos por cada heredero, legatario o donatario, menos la parte proporcional de las deducciones atribuibles aplicables.

Los sujetos beneficiarios de más de una herencia o legado en el año presentarán su declaración, abonando el impuesto en cada caso.

Los sujetos beneficiarios de más de una donación en el año deberán presentar una declaración sustitutiva, consolidando la información correspondiente a todas las donaciones percibidas.

Tipo de gravamen

(RLRTI art.60)

La base imponible establecida anteriormente se encuentra sujeta a la siguiente **escala de tipos progresivos** a partir de **1 de enero de 2021** (LRTI art.36):

ESCALA APLICABLE EN 2021		
Base imponible (USD)	Cuota (USD)	Tipo (%)
Hasta 71.434	-	0
71.434,01-142.868	-	5
142.868,01-285.737	3.572	10
285.737,01-428.635	17.859	15
428.635,01-571.523	39.293	20
571.523,01-714.391	67.871	25
714.391,01-857.240	103.588	30
Más de 857.240	147.787	35

(Resol NAC-DGERCGC20-00000077)

En el caso de beneficiarios de herencias y legados de **primer grado de consanguinidad** con el causante y mayores de edad, las tarifas de la tabla mencionada en el inciso anterior son reducidas a la mitad. Los hijos del causante **menores de edad, o con discapacidad** de al menos el **30%**, no están sujetos al impuesto.

Liquidación y pago del impuesto

(RLRTI art.61)

Los sujetos pasivos del impuesto están obligados a declarar el impuesto en los siguientes **plazos**:

- En el caso de **herencias y legados**, dentro de los **6** meses posteriores a la aceptación expresa o tácita.
- En el caso de **donaciones**, en forma previa a la inscripción de la escritura o contrato pertinente.

Las declaraciones se presentan y el impuesto se abona de acuerdo con las normas establecidas por el **SRI** mediante Resolución general.

La obligación y acción de cobro del impuesto por parte de la Administración tributaria **prescribe** a los **10** años, a partir de la fecha en la que fue exigible y, en **15** años si la declaración resulta incompleta o no hubiera sido presentada.

B. Impuesto a la Propiedad de los Vehículos Motorizados

(L N° 2001-41 de Reforma Tributaria y normas modificatorias -LIPVM-; Reglamento a la Ley del Impuesto a los Vehículos Motorizados de 26-5-10 -RLIPVM-)

Se trata de un impuesto anual que grava la propiedad de vehículos motorizados destinados al **transporte terrestre** de personas o carga, tanto de uso particular como de servicio público (LIPVM art.1). El **sujeto activo** del impuesto es el Estado ecuatoriano, que lo administra a través del Servicio de Rentas Internas -SRI- (LIPVM art.2).

Sujeto pasivo

(LIPVM art.3)

Son sujetos pasivos del impuesto los propietarios de los vehículos.

Base imponible

(LIPVM art.4)

La base imponible del tributo está constituida por el **valor de los vehículos**, establecido en la base de datos elaborada por el Servicio de Rentas Internas.

El valor de los vehículos se determina teniendo en cuenta los precios de venta al público (impuestos incluidos), proporcionados por los fabricantes e importadores de vehículos hasta el **30** de noviembre del año anterior.

Los vehículos de años anteriores son valorados en base al precio correspondiente al último modelo, previa deducción de una depreciación anual equivalente al **20%**. En todo caso, el valor residual no puede ser inferior al **10%** del valor del último modelo.

Los **vehículos no registrados** en la base de datos del Servicio de Rentas Internas son valorados en base a los documentos de la importación (valor CIF, más impuestos, tasas y otros recargos aduaneros).

Tipo de gravamen

(LIPVM art.5)

Sobre la base imponible se aplica la **escala de tipos progresiva** siguiente:

Base imponible (USD)	Tipo (%)
0 - 4.000	0,5
4.001 - 8.000	1,0
8.001 - 12.000	2,0
12.001 - 16.000	3,0
16.001 - 20.000	4,0
20.001 - 24.000	5,0
Más de 24.000	6,0

Este impuesto es el único exigible para la obtención de la matrícula anual de vehículos.

Exenciones

(LIPVM art.6)

Están **exentos** del pago del impuesto los siguientes vehículos:

- los de propiedad de entidades y organismos del sector público, excepto los de empresas públicas;
- los que se encuentren temporalmente en Ecuador por razones de turismo, o en tránsito aduanero, siempre que su permanencia en el país no sea superior de **3 meses**;
- los de servicio público de propiedad de conductores profesionales, a razón de un vehículo por cada titular;
- los de propiedad de la Cruz Roja Ecuatoriana, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer (SOLCA) y Junta de Beneficencia de Guayaquil.

Asimismo, se aplica una **reducción del 80%** del impuesto a los siguientes vehículos (LIPVM art.7):

- los de servicio público de transporte de personas o carga, que no se puedan beneficiar de la exención del **100%**;
- los de una tonelada o más, propiedad de personas naturales o de empresas, que los utilicen exclusivamente en sus actividades productivas o de comercio (transporte colectivo de trabajadores, materias primas, productos industrializados, alimentos, combustibles y agua).

Además, se establecen **reducciones especiales**, a razón de un vehículo por titular, a (LIPVM art.9)

- los vehículos de uso y traslado de personas con discapacidad: reducción equivalente a una fracción básica desgravada del Impuesto a la Renta, al valor del vehículo (**US\$ 11.212, en 2021**);
- los vehículos de propiedad de adultos mayores: reducción equivalente al **70%** de una fracción básica desgravada del Impuesto a la Renta, sobre el valor del vehículo (**US\$ 7.848,40, en 2021**).

Liquidación y pago del impuesto

(LIPVM art.10)

Los sujetos pasivos deben abonar el impuesto en las instituciones financieras autorizadas con anterioridad a la matriculación del vehículo. Las personas **importadoras directas** de vehículos deben abonar el tributo junto con los derechos arancelarios antes de su despacho en aduana.

El **período ordinario** para el pago del impuesto a la propiedad de los vehículos abarca desde el 10 de enero hasta el último día hábil de cada mes, de acuerdo con un calendario y el último dígito de la placa.

C. Impuesto del 1% sobre la Transferencia de Vehículos Usados

Este impuesto grava la transmisión de los vehículos usados mediante **contrato de compraventa**. El impuesto se aplica a un **tipo** del **1%** sobre la compraventa de vehículos usados. Ese contrato debe ser legalizado ante notario o juez y registrado en la administración tributaria. El valor de registro del contrato no puede ser inferior al **1%** del valor del vehículo registrado en la Administración tributaria (RLIPVM art.5-2).

D. Impuesto a los Activos en el Exterior

(Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador art.182 a 190; Reglamento para la Aplicación del Impuesto a los Activos en el Exterior - Decreto Ejecutivo N° 1561)

La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador incluye en su capítulo IV (agregado por la L N° 1, publicada en el Registro Oficial Suplemento 497, de **30-12-2008**) la creación del denominado *Impuesto a los Activos en el Exterior*.

Se trata de un impuesto **mensual** sobre los fondos e inversiones en el exterior de las entidades financieras y de crédito; sociedades administradoras de fondos y fideicomisos, casas de valores, empresas de seguros; así como las sociedades de administración, intermediación y gestión de carteras debidamente autorizadas (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.182).

Hecho imponible

(Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.183)

Se considera hecho imponible de este impuesto:

- La tenencia, a cualquier título, de **fondos** depositados en entidades domiciliadas **fuera de Ecuador**, directa o indirectamente, a través de filiales u oficinas en el exterior del sujeto pasivo.
- La tenencia de **inversiones en el exterior**.

El **sujeto activo** de este impuesto es el Estado, quien lo administra a través del Servicio de Rentas Internas (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.184).

Sujeto pasivo

(Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.185)

Se consideran sujetos pasivos del impuesto, en calidad de contribuyentes, los bancos, las cooperativas de ahorro y crédito y otras entidades financieras; sociedades administradoras de fondos y fideicomisos y casas de valores, empresas aseguradoras, así como las empresas de administración, intermediación, gestión y/o compraventa de cartera.

Base imponible

(Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.186)

La base imponible está constituida por:

- el saldo promedio mensual simple de los fondos depositados en entidades extranjeras (domiciliadas o no en el Ecuador);
- el saldo promedio de inversiones emitidas por emisores domiciliados fuera de Ecuador.

Tipo de gravamen

(Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.187)

Se aplica un tipo del **0,25%** mensual sobre la base imponible.

El tipo aplicable es del **0,35%**, en el caso de operaciones de captación de fondos o de mantenimiento de inversiones realizadas a través de filiales ubicadas en **paraísos fiscales**, regímenes fiscales preferentes, o a través de filiales u oficinas en el exterior del sujeto pasivo. No obstante, este tipo de gravamen puede ser **reducido al 0,1%**, en casos debidamente justificados por razones de índole económica o social.

Liquidación y pago del impuesto

(Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.188)

Los sujetos pasivos están obligados a liquidar y pagar mensualmente el impuesto en las instituciones financieras autorizadas, utilizando los **formularios** establecidos por el Servicio de Rentas Internas (SRI).

E.

Impuesto a las Tierras Rurales

(Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador art.173 a 181; Reglamento para la Aplicación del Impuesto a las Tierras Rurales D N° 1092)

La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el tercer Suplemento del Registro oficial 242, del 29-12-2007, establece el denominado *Impuesto a las Tierras Rurales*, que es un impuesto anual, que grava la propiedad o posesión de inmuebles rurales (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.173).

Hecho imponible

Se considera hecho imponible de este impuesto la **propiedad o posesión** de tierras con una superficie igual o superior a **25 hectáreas** en el sector rural, en base a la delimitación efectuada por cada municipalidad en las ordenanzas correspondientes (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.174).

Para establecer la superficie total de tierras gravadas con el impuesto se suman todos los predios del contribuyente.

En el caso de **inmuebles ubicados en la Región Amazónica** y zonas similares, el hecho generador se produce en el caso de aquellas propiedades con una superficie superior a **50 hectáreas**, valor que puede ser ampliado a **70 hectáreas**.

Similar tratamiento se aplica a los predios ubicados en otras zonas de Ecuador que se encuentren en similares condiciones geográficas y de productividad que los anteriores.

En el caso de que el sujeto pasivo sea propietario y/o posea al mismo tiempo terrenos en la Región Amazónica o en zonas similares y en otras regiones del país, a efectos del cálculo de este impuesto se suman todas las áreas y se restará el número de hectáreas de terrenos localizados en la Región Amazónica y zonas similares, hasta el límite desgravado aplicable, por lo que base imponible del impuesto está constituida por el excedente de la operación anterior.

Sujeto pasivo

(Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.176)

Están obligados al pago de este tributo en calidad de contribuyentes, las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades, que sean **propietarios, o estén en posesión**, de inmuebles rurales.

El **sujeto activo** de este impuesto es el Estado, quien lo administra a través del Servicio de Rentas Internas (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.175).

Base imponible

(Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.177)

La base imponible está compuesta por la **superficie total** de los inmuebles rurales de propiedad o posesión del sujeto pasivo a nivel nacional, determinados en el catastro elaborado conjuntamente por los municipios con el Ministerio de Agricultura

Tipo de gravamen

(Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.178)

Los sujetos pasivos deben abonar un valor equivalente al **1 por mil** de la fracción básica exenta del Impuesto a la Renta de personas naturales y sucesiones indivisas (**USD 11.212**, en **2021**), por cada hectárea o fracción que sobrepase las **25** o **70** hectáreas.

Deducciones

(Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.179)

El impuesto abonado, multiplicado por **4**, puede ser deducido en el cálculo del Impuesto a la Renta derivado exclusivamente por las actividades agropecuarias del sujeto pasivo, con un límite en la cuantía del ingreso gravado percibido por dichas actividades en el ejercicio económico.

Exenciones

(Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.180)

Están exonerados de este impuesto los **propietarios o poseedores de inmuebles** en los siguientes casos:

- Los inmuebles ubicados en **ecosistemas páramos**.
- Los inmuebles ubicados en áreas de **protección o reserva** ecológica (públicas o privadas), debidamente registradas.
- Los inmuebles de las **comunidades**, pueblos indígenas, cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas y demás asociaciones de campesinos y pequeños agricultores, legalmente reconocidas.
- Los humedales y **bosques naturales** debidamente calificados por la autoridad ambiental.
- Los inmuebles propiedad del **Estado** y demás entidades del sector público.
- Los inmuebles propiedad de **Universidades** o Centros de Educación superior legalmente reconocidos, (excepto las privadas), en la parte destinada a investigación o educación agropecuaria.
- Los inmuebles que cumplan una **función ecológica**, en cuyos predios se encuentren áreas de conservación voluntaria de bosques y ecosistemas prioritarios, debidamente calificados.
- Los territorios incluidos en la categoría de Patrimonio de Áreas Naturales del Ecuador (PANE), **áreas protegidas** de régimen provincial o cantonal, bosques privados y tierras comunitarias.
- Los **predios rurales** sobre los cuales haya acontecido casos de fuerza mayor o caso fortuito debidamente justificados y certificados por el Ministerio de Agricultura, Ganadería, Acuacultura y Pesca, que afecten gravemente el rendimiento y productividad de estos.

Liquidación y pago del impuesto

(Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.181)

El Servicio de Rentas Internas (**SRI**) es la entidad encargada de determinar el impuesto en base al catastro elaborado conjuntamente por los municipios con el Ministerio de Agricultura, Ganadería, Acuacultura y Pesca o su equivalente. De esta manera, el SRI emite los títulos de crédito correspondientes para el cobro de este impuesto a partir del 1 de febrero de cada año.

Los pagos realizados por los contribuyentes en **programas de forestación y de reforestación** llevados a cabo en su predios constituyen un crédito tributario frente a este impuesto en el ejercicio (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria arts./n posterior al art.181).

F. Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular

(Ley del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular 2011 -LIACV-; Reglamento a la Ley del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular Decreto N° 987, de 30-12-11-RLIACV-).

El IACV ha sido **derogado** por la Ley citada arriba. El SRI, mediante RESOL N° NAC-DGERCGC19-00049, establece la normativa de aplicación de la remisión del **100%** de intereses, multas y recargo derivados del saldo de obligaciones determinadas y pendientes de pago, correspondientes al IACV, así como el procedimiento utilizado para el seguimiento del cumplimiento del plan de pagos.

Hecho imponible

(LIACV arts./n)

El hecho imponible del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular (en adelante, IACV) es la **contaminación ambiental** producida por los vehículos motorizados de transporte terrestre.

Sujeto pasivo

(LIACV arts./n)

Son sujetos pasivos del IACV, las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, **propietarias de vehículos** motorizados de transporte terrestre.

Exenciones

(LIACV arts./n)

Están exonerados del pago de este impuesto los siguientes **vehículos motorizados** de transporte terrestre:

- Los vehículos de propiedad de entidades del **sector público**.
- Los vehículos de transporte público de pasajeros debidamente **autorizados**.
- Los vehículos de **transporte escolar y taxis**, que cuenten con el permiso de operación comercial.
- Los vehículos de transporte terrestre utilizados en la **actividad productiva** del contribuyente.
- Las **ambulancias** y hospitales rodantes.
- Los vehículos considerados **clásicos**.
- Los vehículos **eléctricos**.
- Los vehículos destinados al uso y traslado de **personas discapacitadas**.

Base imponible

(LIACV arts./n)

La base imponible de este impuesto está constituida por la **cilindrada del motor** del vehículo (expresada en centímetros cúbicos), a la que se le aplican los **tipos de gravamen** de la siguiente tabla:

Nº	Tramo de cilindrada (c.c.) Automóviles y motocicletas (b)*	\$/c.c. (t)*
1	menor a 1.500	0,00
2	1.501 - 2.000	0,08
3	2.001 - 2.500	0,09
4	2.501 - 3.000	0,11
5	3.001 - 3.500	0,12
6	3.501 - 4.000	0,24
7	Más de 4.000	0,35

Dónde:

b = base imponible (cilindrada en centímetros cúbicos)

t = tipo de gravamen específico

FA = Factor de Ajuste

Factor de Ajuste

(LIACV arts./n)

El factor de ajuste es un porcentaje relacionado con el nivel potencial de contaminación ambiental provocado por los vehículos motorizados de transporte terrestre, relacionado con los **años de antigüedad** o la **tecnología del motor** del vehículo, conforme al siguiente cuadro:

Nº	Tramo antigüedad (años) Automóviles	Factor (%) (FA)
1	menor a 5 años	0
2	de 5 a 10 años	5
3	de 11 a 15 años	10
4	de 16 a 20 años	15
5	mayor a 20 años	20
6	Híbridos	-20

Cuantía del Impuesto

(LIACV arts./n)

La liquidación de este impuesto es realizada por el Servicio de Rentas Internas, mediante la aplicación de la fórmula siguiente:

$$\text{IACV} = [(b - 1500) t] (1+FA)$$

Dónde:

b = base imponible (cilindrada en centímetros cúbicos)

t = tipo de gravamen específico

FA= Factor de Ajuste

En ningún caso, la **cuantía del impuesto** a pagar es superior al **40%** del valor del vehículo incluido en la Base de Datos del Servicio de Rentas Internas, en el año correspondiente al pago del impuesto.

Liquidación y pago del impuesto

(LIACV arts./n)

Los sujetos pasivos deben abonar el impuesto en las instituciones financieras autorizadas, antes de la matriculación de los vehículos, junto con el IPVM. En el caso de **vehículos nuevos**, el impuesto se abona antes de que se efectúe la entrega de este por parte del distribuidor.

En caso de **importación directa** por persona física o sociedad no dedicada a la comercialización de vehículos, el impuesto se abona conjuntamente con los derechos arancelarios, antes de su despacho en aduana.

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

A.

Impuesto al Valor Agregado

(LRTI de 17-11-04; RLRTI de 8-6-10)

Hecho imponible

(LRTI art.52; RLRTI art.140)

El Impuesto al Valor Agregado (en adelante, IVA) se **aplica a**:

- Las entregas, a título oneroso o lucrativo, de **bienes muebles corporales** (en todas sus etapas de comercialización), realizadas en el Ecuador por personas naturales y sociedades. Se consideran también entregas, los retiros de bienes muebles corporales efectuados por el vendedor para su uso o consumo personal.
- Las **prestaciones de servicios** en Ecuador realizadas por personas naturales o sociedades.
- La **importación** de bienes muebles corporales.

- Las **cesiones** realizadas en Ecuador, por personas naturales y jurídicas, de derechos o licencia de uso de derechos de propiedad intelectual tales como:
 - ◆ los derechos de autor y derechos conexos;
 - ◆ la propiedad industrial: invenciones; dibujos y modelos industriales; esquemas de trazados de circuitos integrados; información no divulgada y secretos comerciales e industriales; marcas de fabricación, de comercio, de servicios y lemas comerciales; apariencias distintivas de negocios y establecimientos de comercio; nombres comerciales; indicaciones geográficas; y, cualquier otra creación intelectual que se destine a un uso agrícola, industrial o comercial;
 - ◆ las obtenciones vegetales.

El impuesto también grava las cesiones realizadas por personas no residentes a personas físicas y jurídicas domiciliadas en Ecuador.

- Los **servicios financieros** prestados por las entidades financieras reguladas (RLRTI arts./n 1 posterior al art.141).

Por el contrario, las siguientes operaciones **no son objeto** del impuesto (LRTI art.54):

- Los **aportes en especie** a sociedades.
- Las adjudicaciones por **herencia** o por liquidación de sociedades, incluyendo la sociedad conyugal.
- La **venta de empresas** en la que se transfieran activos y pasivos.
- Las **fusiones**, escisiones y transformaciones de sociedades.
- Las **donaciones** efectuadas a entidades y empresas públicas, así como a instituciones privadas sin fines de lucro legalmente constituidas.
- La **cesión de acciones**, participaciones sociales y demás títulos valores.
- Las cuotas o aportes realizados por propietarios de **condominios**, así como las cuotas para gastos comunes en urbanizaciones.

El hecho imponible del impuesto se **materializa** (LRTI art.61):

- En las **transferencias locales de bienes**, en el momento de la entrega del bien, o del pago total o parcial del precio, lo que suceda primero.
- En las **prestaciones de servicios**, en el momento en que se preste efectivamente el servicio, o en el correspondiente al pago del precio, a elección del contribuyente.
- En las prestaciones de servicios con **entregas parciales de obras**, en el momento de entrega de cada certificado de obra.
- En el **autoconsumo** por parte del sujeto pasivo, en la fecha en que se produzca el retiro de los bienes.
- En el caso de **importaciones**, en el momento de su despacho por la aduana.
- En el caso de entrega de bienes o prestaciones de servicios de **tracto sucesivo**, al cumplirse las condiciones para cada período.
- En la **importación de servicios digitales**, en el momento del pago por parte de personas residentes o establecimientos permanentes, en favor del prestador no residente de los servicios.
- En los **pagos** por servicios digitales correspondientes a servicios de entrega y envío de bienes muebles corporales, el IVA se aplica sobre la comisión pagada adicional al valor del bien enviado por las personas residentes o los establecimientos permanentes a favor de los sujetos no residentes.

Sujeto pasivo

(LRTI art.63)

Son sujetos pasivos del IVA:

En calidad de **contribuyentes**:

- los importadores, por cuenta propia o ajena.

En calidad de **agentes de percepción**:

- las personas naturales y jurídicas que efectúan habitualmente entregas de bienes gravados;
- las personas naturales y jurídicas que prestan habitualmente servicios sujetos al impuesto;
- las personas no residentes en Ecuador, registradas ante el SRI, que prestan servicios digitales (LRTI art.63-a.3).

En calidad de **agentes de retención**:

- Los contribuyentes calificados por el Servicio de Rentas Internas: por el IVA que deben pagar por sus adquisiciones a sus proveedores de bienes y servicios cuya transferencia o prestación se encuentra gravada;
- Las empresas emisoras de tarjetas de crédito: por los pagos que efectúen por concepto del IVA a sus establecimientos afiliados, en las mismas condiciones en que se realizan las retenciones en la fuente a proveedores;
- Las empresas de seguros y reaseguros por los pagos que realicen por compras y servicios gravados con IVA, en las mismas condiciones señaladas en el numeral anterior;
- Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades, que importen servicios gravados, por la totalidad del IVA generado en tales servicios;
- Petrocomercial y las comercializadoras de combustibles sobre el IVA presuntivo en la comercialización de combustibles; y,
- Las empresas emisoras de tarjetas de crédito en los pagos efectuados en la adquisición de servicios digitales, cuando el prestador del servicio no se encuentre registrado, y otros establecidos por el Servicio de Rentas Internas mediante resolución.

Base imponible

(LRTI art.58)

La base imponible del IVA está constituida por el **valor total** de los bienes muebles corporales transferidos, o de los servicios prestados, calculada en base al precio de venta del bien o de la prestación del servicio, incluyendo los impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio.

Del precio establecido sólo pueden **deducirse** las cuantías correspondientes a:

- los descuentos y bonificaciones concedidos a los compradores, según los usos o costumbres mercantiles;
- el valor de los bienes y envases devueltos por el comprador;
- los intereses y las primas de seguros en las ventas a plazos.

En el caso de **importaciones**, la base imponible está constituida por el resultado de añadir al valor de aduana de los bienes, los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos incluidos en la declaración aduanera y demás documentos pertinentes (LRTI art.59).

En los casos de **permuta**, retiro de bienes y de donaciones, la base imponible se determina por el valor de los bienes a los precios de mercado (LRTI art.60).

Para la determinación de la base imponible en la **prestación de servicios**, se incluye en ésta el valor total cobrado por el servicio prestado. La propina legal del **10%** del valor de los servicios de hoteles y restaurantes calificados, no forma parte de la base imponible (RLRTI art.145).

Si con la prestación de servicios gravados con un tipo de IVA del **12%** se suministran **mercaderías** también gravadas con ese mismo tipo, se entiende que el valor de tales mercaderías (sin incluir el IVA) forma parte de la base imponible de este servicio, aunque se facture separadamente. Si el servicio prestado está gravado con un tipo **cero**, la venta de mercaderías gravadas con tarifa **12%** se factura con el respectivo desglose del impuesto.

Tipos de gravamen

(LRTI art.65)

El IVA es aplicado a un tipo del **12%**.

Crédito Tributario

(LRTI art.66)

Los contribuyentes tienen derecho a crédito por el IVA soportado:

- en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o,
- de los bienes, materias primas e insumos y servicios gravados destinados a la producción y comercialización de otros bienes y servicios gravados. Este crédito puede ser utilizado durante los 5 años posteriores a la fecha de exigibilidad de la declaración.

El crédito tributario generado por el IVA soportado puede ser utilizado de acuerdo con las normas siguientes:

Los sujetos pasivos tienen derecho a crédito tributario total, en los **casos** siguientes (LRTI art.66-1):

- En la **producción y comercialización** de bienes para el mercado interno, gravados con el tipo vigente del IVA distinto del **0%**.
- En las **prestaciones de servicios** gravados con el tipo vigente del IVA distinto del **0%**.
- En la comercialización de paquetes de **turismo** receptivo, facturados dentro y fuera de Ecuador, a personas físicas no residentes.
- En la **venta directa** de bienes y servicios gravados a **tipo cero** a los exportadores.
- En la **exportación** de bienes y servicios.

Por otra parte, solo **tienen derecho a crédito tributario parcial**, los sujetos pasivos del IVA dedicados a la producción, comercialización de bienes o a la prestación de servicios que en parte estén gravados a **tipo 0** y, en parte, con un tipo vigente distinto del **0%**, de acuerdo con las siguientes **normas**: (LRTI art.66-2):

- por la parte proporcional del IVA soportado en la adquisición local o importación de bienes que pasen a formar parte del activo fijo;
- por la parte proporcional del IVA soportado en la adquisición de bienes, de materias primas, insumos y por la utilización de servicios.

La proporción del IVA soportado en las compras de bienes o servicios susceptibles de ser utilizado mensualmente como crédito tributario se establece relacionando las ventas gravadas con un tipo vigente del IVA distinto del 0%, más las exportaciones, más las ventas de paquetes de turismo receptivo (facturadas dentro o fuera de Ecuador), a personas naturales no residentes en el Ecuador, más las ventas directas de bienes y servicios gravados a tipo 0% de IVA a exportadores, más las ventas de cocinas y ollas de uso doméstico, de producción nacional, con el total de las ventas.

Por último, **no generan derecho a crédito tributario por el IVA soportado** (LRTI art.66-3):

- las adquisiciones locales e importaciones de bienes, de activos fijos o la utilización de servicios realizados por los sujetos pasivos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad a tipo **cerro** de IVA; y,
- las adquisiciones locales e importaciones de bienes y utilización de servicios, por parte de las instituciones, entidades y organismos del Estado, entidades y organismos de la Seguridad Social, entidades financieras públicas, los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

Exenciones

(LRTI art.55)

Están sujetas al **tipo del 0%**, las transferencias e importaciones de los siguientes **bienes**:

- **Productos alimenticios** de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural y embutidos; y de la pesca que se mantengan en estado natural. Es decir, productos que no hayan sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza.
- **Leches** en estado natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo de producción nacional, quesos y yogures. Leches maternizadas, proteicos infantiles.
- **Pan, azúcar**, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, **harinas** de consumo humano, enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha, aceites comestibles, excepto el de oliva.
- **Semillas** certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan como comida de animales para alimentación humana. Fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios, así como las materias prima e insumos para el sector agropecuario, acuícola y pesquero, importados o adquiridos en el mercado interno.
- **Tractores** de llantas de, a partir del **2020**, hasta **300 hp**, sus partes y repuestos, incluyendo los «tipo canguro» y los utilizados en el cultivo del arroz y otros cultivos; arados, rastras, surcadores y vertedores; cosechadoras, sembradoras, cortadoras de pasto, bombas de fumigación portables, aspersores y rociadores para equipos de riego y demás elementos y maquinaria de uso agropecuario, acuícola y pesca, partes y piezas.
- **Medicamentos** y drogas de uso humano, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno para producirlas. A partir del julio de **2020**, se añaden los glucómetros, lancetas, tiras reactivas para la medición de glucosa, bombas de insulina y marcapasos.
- Papel bond y, a partir de **julio de 2020**, el papel de periódico, **libros** y material complementario comercializado juntamente con los libros.
- Los bienes que se **exporten**.
- Los bienes que **introduzcan** en Ecuador:
 - ♦ los diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos internacionales;
 - ♦ los pasajeros, hasta el valor de la franquicia aduanera reconocida autorizada;
 - ♦ las donaciones externas en favor de organismos del sector público, y las empresas públicas y las de cooperación institucional;

- ◆ los bienes introducidos en tránsito, mientras no sean objeto de nacionalización;
- ◆ los administradores y operadores de Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), siempre que se trate de importaciones destinadas a la zona autorizada, o que se incorporen a los procesos de transformación productiva desarrollados en la zona.
- **Energía** Eléctrica.
- Lámparas **LED**.
- **Aviones**, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios.
- Vehículos **eléctricos** para uso particular, transporte público y de carga.
- Los artículos introducidos en Ecuador bajo el régimen de **Tráfico Postal Internacional y Correos Rápidos**, siempre que el valor aduanero del envío sea menor o igual al **5%** de la fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales, que su peso no supere el máximo establecido, y que se trate de mercancías para uso del destinatario y sin fines comerciales.
- El **oro** adquirido, directa o indirectamente, por el Banco Central del Ecuador. A partir del **1** de enero de **2018**, este tipo también se aplica al oro adquirido por titulares de concesiones mineras o personas naturales o jurídicas que cuenten autorizadas.
- **Cocinas** de uso doméstico eléctricas y de inducción, incluyendo las que tengan horno eléctrico, así como las ollas de uso doméstico, diseñadas para su utilización en cocinas de inducción y los sistemas eléctricos de calentamiento de agua para uso doméstico, incluyendo las duchas eléctricas.
- Las baterías, cargadores, cargadores para electrolineras, para **vehículos híbridos y eléctricos**.
- Paneles solares y plantas para el **tratamiento de aguas residuales**.
- **Barcos** pesqueros de nueva construcción.
- A partir del **julio de 2020**, las embarcaciones, maquinaria, equipos de navegación y materiales para el **sector pesquero artesanal**.

También se encuentran gravados con un **tipo cero** los siguientes **servicios** (LRTI art.56):

- de **transporte nacional** terrestre y acuático de pasajeros y carga, así como los de transporte internacional de carga y el transporte de carga nacional aéreo desde, hacia y en la provincia de las Galápagos. Se incluye también el transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos.
- de **salud**, y los servicios de obtención de medicamentos.
- de **alquiler** o arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda.
- públicos de **energía** eléctrica, agua potable, alcantarillado, los de recolección de basura; y, de riego y drenaje.
- de **educación** en todos los niveles.
- de **guarderías** y de hogares de ancianos.
- **religiosos**.
- artísticos y **culturales**.
- **funerarios**.
- administrativos prestados por el **Estado** y entidades del **sector público** sujetos al pago de un precio o una tasa.
- De **espectáculos** públicos.
- **bursátiles** prestados por entidades legalmente autorizadas.
- que se **exporten**. Para considerar una operación como exportación de servicios deben cumplirse las siguientes condiciones:
 - ◆ que el exportador esté domiciliado o sea residente en Ecuador;
 - ◆ que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en Ecuador;
 - ◆ que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en Ecuador;
 - ◆ que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto por parte de sociedades o personas naturales que desarrollen actividades o negocios en el Ecuador.

- de paquetes de **turismo** receptivo, facturados dentro o fuera de Ecuador, a personas naturales o sociedades no residentes en el Ecuador.
- El **peaje** y pontazgo por la utilización de las carreteras y puentes.
- Los sistemas de **lotería** de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría.
- de **fumigación aérea**.
- prestados personalmente por **artesanos** calificados, incluidos los servicios que presten sus talleres y operarios y bienes producidos y comercializados por ellos. A partir de **julio de 2020**, este tipo se aplica siempre que no se superen los límites establecidos para estar obligados a llevar la contabilidad.
- de **refrigeración**, enfriamiento y congelamiento para conservar los alimentos mencionados arriba, y en general todos los productos perecederos que se exporten.
- de **seguros** de créditos, los seguros y servicios de medicina prepagada. Los seguros y reaseguros de salud y vida, individuales y en grupo, de asistencia médica, de accidentes personales, así como los obligatorios por accidentes de tránsito terrestre y los agropecuarios.
- prestados por **clubes sociales**, gremios profesionales, cámaras de la producción, sindicatos y similares, cuyas cuotas no excedan de **USD 1.500** anuales.
- de construcción de **vivienda de interés social**.
- El arrendamiento de **tierras** destinadas a usos **agrícolas**.
- De suministro de dominios de páginas web, servidores (hosting), computación en la nube (*cloud computing*);
- de carga eléctrica brindado por las instituciones públicas o privadas para la recarga de todo tipo de vehículos **100%** eléctricos.

Liquidación y pago del impuesto

Los sujetos pasivos del impuesto están obligados a presentar una declaración mensual por las operaciones realizadas en el mes anterior. En el caso de los contribuyentes que realicen operaciones gravadas a tipo **cerro** o no gravadas, el **plazo** de presentación de la declaración es semestral (LRTI art.67).

Los contribuyentes del impuesto obligados a presentar declaración deben efectuar una liquidación sobre el total de las operaciones gravadas, deduciendo el crédito fiscal, en su caso (LRTI art.68).

En caso de **saldo a favor**, el contribuyente puede aplicarlo en la declaración mensual siguiente. En caso de que el contribuyente no pueda efectuar la compensación en los **6** meses siguientes, puede solicitar la devolución o la compensación de ese saldo en los **5** años posteriores a la fecha de pago (LRTI art.69).

En el caso de **importaciones**, la liquidación del IVA se efectúa en la declaración de importación y su pago se realiza previo al despacho de los bienes por parte de la oficina de aduanas correspondiente (LRTI art.70).

Las personas físicas y jurídicas que hayan soportado el IVA en las adquisiciones locales o importaciones de todo tipo de bienes y servicios para la exportación o para la fabricación y comercialización de bienes exportables tienen **derecho a la devolución** de este en un plazo no superior a **90** días. Este mismo derecho se aplica a la exportación de servicios (LRTI art.72).

El **reintegro** del IVA, no se aplica a las actividades de extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, ni a actividades relacionada con recursos no renovables, excepto en exportaciones mineras efectuadas a partir del **1-1-2018**.

Las **personas discapacitadas** tienen derecho a la devolución del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios de primera necesidad o consumo personal. La devolución debe ser efectuada (mediante cheque, transferencia, etc.) en un tiempo no superior a **90 días** de presentada la solicitud (LRTI art.74). La base imponible máxima de consumo mensual a la que se aplica la cuantía a devolver puede alcanzar hasta dos salarios básicos unificados del trabajador, vigentes al 1 de enero del año en que se efectuó la adquisición.

Las **personas adultas mayores** tienen derecho a la devolución del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios de primera necesidad de uso o consumo personal.

La **base imponible máxima de consumo mensual** a la que se aplica la cuantía a devolver puede alcanzar hasta **2 salarios básicos unificados** del trabajador, vigentes al **1 de enero** del año en que se efectuó la adquisición (LRTI arts./n posterior al art.74).

Las sociedades dedicadas exclusivamente a la **producción audiovisual**, de vídeos musicales, telenovelas, series, miniseries, reality shows, televisivas o en plataformas en internet, o producciones cinematográficas, que efectúen sus rodajes en el Ecuador, tienen derecho a la devolución del **50%** del IVA soportado en gastos de desarrollo, preproducción y postproducción, relacionados directa y exclusivamente con la producción de sus obras o productos (LRTI arts./n posterior al anterior).

IV. Impuestos Selectivos

A. Impuesto a los Consumos Especiales

B. Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables

A. Impuesto a los Consumos Especiales

(LRTI de 14-11-04; RLRTI de 8-6-10)

Hecho imponible

El hecho imponible, en el caso de consumos de bienes de producción nacional está constituido, desde **2020**, por la primera transferencia (onerosa o gratuita) efectuada por los fabricantes y por los prestadores de servicios en el período respectivo. En el caso del consumo de mercancías importadas, el hecho imponible se produce a la salida de los bienes de la aduana. En el caso de bolsas de plástico, el hecho imponible lo constituye la entrega de las anteriores por el establecimiento comercial, siempre que sean requeridas por el adquirente para la transportar los productos (LRTI art.78).

No se encuentran **sujetas** al pago del Impuesto a los Consumos Especiales (en adelante, ICE), determinadas adquisiciones y donaciones de bienes (nacionales o importados), realizadas o efectuadas a entidades del sector público (LRTI arts./n posterior al art.75).

Formas de tributación

(LRTI arts./n posterior al art.75)

La normativa del impuesto establece que los bienes y servicios gravados por el ICE pueden estar sujetos a una tributación:

- **Específica**, mediante la cual se grava con un tipo impositivo fijo a cada unidad de bien transferida por el fabricante nacional o cada unidad de bien importada, independientemente de su valor.
- **Ad valorem**, por la que se aplica un tipo impositivo porcentual sobre la base imponible determinada de conformidad con las disposiciones de la Ley.
- **Mixta**, la cual combina los dos tipos de imposición anteriores sobre un mismo bien o servicio.

Sujeto pasivo

(LRTI art.80)

A partir de **2020**, la normativa de impuesto establece que son sujetos pasivos del ICE:

En calidad de **contribuyentes** obligados a soportar la carga del impuesto:

- las personas físicas y sociedades fabricantes de los bienes gravados;
- los importadores de bienes gravados, y;
- las personas físicas y sociedades que presten servicios gravados.

En calidad de **agentes de percepción**:

- las personas físicas y sociedades fabricantes de bienes gravados;
- los importadores de bienes gravados;
- los prestadores de servicios gravados; y,
- las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sociedades comercializadoras de productos (al por mayor y menor) que distribuyan fundas plásticas a sus clientes.

Los sujetos pasivos que actúan como agentes de percepción están obligados a incluir en sus **facturas** la cuantía total de las ventas y el ICE por separado. En las importaciones, el ICE se hace constar en la declaración de importación (LRTI art.81).

Base imponible

(LRTI art.76)

La base imponible de los bienes y servicios (nacionales o importados) sujetos al ICE, se determina en base a:

- el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, excluyendo el IVA y el propio ICE; o
- el precio de venta del fabricante (menos el IVA y el ICE), más un **30%** de margen mínimo de comercialización;
- el precio en aduana, más un **30%** de margen mínimo de comercialización;
- En el caso de la aplicación de la tarifa específica, en función de las unidades correspondientes para cada bien.

No obstante, el SRI puede determinar la base imponible en base a **precios referenciales**. Además, la base imponible determinada a partir del precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador no puede ser inferior al resultado de añadir al precio de venta del fabricante (menos el IVA y el ICE o al precio ex aduana), un **30%** de margen mínimo de comercialización.

La base imponible del ICE no tiene en cuenta ningún **descuento** aplicado al valor de la transferencia del bien o en la prestación del servicio.

El ICE es un impuesto **monofásico** y en la base imponible del ICE no se incluye el IVA.

A esta base imponible se aplican los **tipos ad-valorem**, establecidos en la Ley.

En cualquier caso, la base imponible se define en función del bien o del servicio gravado por el ICE, de la siguiente manera:

- **Productos del tabaco, sucedáneos o sustitutivos del tabaco** en cualquier presentación, incluyendo tabaco de consumibles de tabaco calentado, líquidos que contengan nicotina a ser administrados por medio de sistemas de administración de nicotina: por el precio de venta del fabricante (menos el IVA y el ICE, o precio ex aduana), más **30%** de margen mínimo de comercialización (LRTI art.76-1).
- **Bebidas gaseosas** con un contenido de azúcar menor o igual a **25** gramos por litro: por el precio de venta del fabricante (menos el IVA y el ICE, o precio ex aduana), más un **30%** de margen mínimo de comercialización (LRTI art.76-2).
- **Bebidas energizantes**: por el precio de venta del fabricante (menos el IVA y el ICE, o precio ex aduana), más **30%** de margen mínimo de comercialización (LRTI art.76-3).
- **Perfumes y aguas de tocador**: al mayor valor correspondiente al precio de venta al público sugerido por el fabricante (menos el IVA y el ICE) y el precio de venta del fabricante (menos el IVA y el ICE); o, el precio ex aduana, más un **30%** de margen mínimo de comercialización y el precio de venta al público sugerido por el importador menos el IVA y el ICE, según corresponda (LRTI art.76-4).
- **Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3,5 toneladas de capacidad de carga**: por el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador (menos el IVA y el ICE) (LRTI art.76-5).
- **Aviones, avionetas y helicópteros, motos acuáticas, tricars, cuadrones, yates y barcos de recreo o similares**: por el precio de venta del fabricante (menos el IVA y el ICE, o precio ex aduana), más un **30%** de margen mínimo de comercialización (LRTI art.76-6).
- **Servicios de televisión pagada y las cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares** cobradas por los clubes a sus miembros y usuarios, cuya cuantía supere los **USD\$1.500,00** anuales: por el precio de venta del prestador de servicios (menos el IVA y el ICE) (LRTI art.76-7).
- **Servicios de telefonía fija y planes de voz, datos y SMS del servicio móvil avanzado prestado a sociedades**: por el precio de venta del prestador de servicios menos el IVA y el ICE (LRTI art.76-8).
- **Servicios de telefonía móvil y planes voz, datos y SMS del servicio móvil avanzado prestado a personas naturales** (excluyendo la modalidad de prepago): por el precio de venta del prestador de servicios -menos el IVA y el ICE- (LRTI art.76-9).
- **Cigarrillos**: por el número de cigarrillos vendidos o importados (LRTI art.76-10).
- **Alcohol**: por el total de litros vendidos o importados, multiplicado por su grado alcohólico (LRTI art.76-11).
- **Bebidas alcohólicas, incluida la cerveza** (LRTI art.76-12):
 - ◆ A efectos de la **tributación específica**: la base se determina en función de los litros de alcohol puro.

- ◆ A efectos de la **tributación ad valorem**, la base se determina:
 - En caso de que el **precio de venta del fabricante, o precio ex aduana**, sea superior a **USD\$4,29** por litro de bebida alcohólica (o su proporción), se aplica el tipo *ad valorem* establecido en -LRTI art.82- (ver Grupo IV, abajo), sobre el excedente que resulte del precio de venta del fabricante o ex aduana, menos el valor antes referido por litro de bebida alcohólica (o su proporción).
 - En el caso de personas naturales y sociedades (consideradas **micro o pequeñas empresas** u organizaciones de la economía popular y solidaria) productoras de bebidas alcohólicas con alcoholes o aguardientes provenientes de productos agropecuarios, adquiridos a artesanos, micro o pequeñas empresas u organizaciones de la economía popular y solidaria, se aplica la tarifa *ad valorem* correspondiente, siempre que su precio de venta del fabricante o ex aduana supere **2** veces el límite señalado.
- **Bebidas no alcohólicas y gaseosas** con un contenido de azúcar superior a **25** gramos por litro: por la base se determina en función de los gramos de azúcar contenidos en la bebida, multiplicado por la suma del volumen neto de cada producto (LRTI art.76-13).
- **Armas de fuego, deportivas, municiones; videojuegos; focos incandescentes; calefones y sistemas de calentamiento de agua**, de uso doméstico, que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas: por el precio de venta del fabricante (menos el IVA y el ICE, o precio ex aduana), más un **30%** de margen mínimo de comercialización (LRTI art.76-14).
- **Bolsas plásticas**: por el número de bolsas plásticas requeridas por el consumidor para transportar los productos (LRTI art.76-15).

No obstante, el **SRI** puede establecer la base imponible en función de precios referenciales.

Tipo de gravamen

(LRTI art.82)

En el año **2021**, los **bienes y servicios** tributan por el ICE a los tipos siguientes:

GRUPO I (Tipos sustituidos por la Ley s/n art.35.1, R.O. 111-S, 31-12-2019)	Tipo ad-valorem (%)
Productos del tabaco, sucedáneos o sustitutos del tabaco en cualquier presentación.	150
Tabaco de los consumibles de tabaco calentado y líquidos que contengan nicotina a ser administrados por medio de sistemas de administración de nicotina.	150
Bebidas gaseosas con contenido de azúcar menor o igual a 25 gramos por litro de bebida; y bebidas energizantes.	10
Perfumes y aguas de tocador.	20
Videojuegos.	35
Armas de fuego, armas deportivas y municiones.	300
Focos incandescentes. Calefones y sistemas de calentamiento de agua, de uso doméstico, que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas.	100

GRUPO II	Tipo ad-valorem (%)
a) Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga:	
• Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 20.000 .	5
• Camionetas, furgonetas, camiones, y vehículos de rescate cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 30.000 .	5
• Vehículos motorizados, excepto camionetas, furgonetas, camiones y vehículos de rescate, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 20.000 y de hasta USD 30.000 .	10
• Vehículos motorizados, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 30.000 y de hasta USD 40.000 .	15
• Vehículos motorizados, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000 y de hasta USD 50.000 .	20
• Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50.000 y de hasta USD 60.000 .	25
• Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 60.000 y de hasta USD 70.000 .	30
• Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 70.000 .	35
b) Vehículos motorizados híbridos o eléctricos de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga:	
• Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 35.000 .	0
• Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 35.000 y de hasta USD 40.000 .	8
• Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000 y de hasta USD 50.000 .	14
• Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50.000 y de hasta USD 60.000 .	20
• Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 60.000 y de hasta USD 70.000 .	26
• Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 70.000 .	32
c) Aviones, avionetas y helicópteros, excepto aquellas destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, tricars, cuadrones, yates y barcos de recreo	15

Se aplica un **descuento** del 15% de la cuota resultante de la aplicación de los tipos previstos a los vehículos motorizados de transporte terrestre cuya base imponible no sea superior a **USD\$ 40.000** y que cuenten con al menos 3 de los siguientes **elementos de seguridad** y con estándares de emisiones superiores a Euro 3 o sus equivalentes:

- 4 o más bolsas de aire (airbag);
- protección de peatones;
- luces de encendido diurno;
- freno asistido de emergencia; y,
- ensayo de poste.

GRUPO III (Tipos sustituidos por la Ley s/n art.35.3, R.O. 111-S, 31-12-2019)	Tipo ad-valorem (%)
Servicios de televisión pagada	15
Servicio de telefonía fija y planes que comercializan únicamente voz, datos y sms del servicio móvil avanzado prestado a sociedades	15
Servicios de telefonía móvil y planes que comercialicen únicamente voz, datos y sms del servicio móvil avanzado prestado a personas naturales, excluidos servicios prepago	10
Las cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares que cobren a sus miembros y usuarios los clubes sociales, para prestar sus servicios, cuyo monto en su conjunto supere los USD 1.500 anuales.	35

GRUPO IV (Tipos sustituidos por la Resolución SRI N° 78, R.O. 359, 29-12-2020)	Tipo específico (USD)	Tipo ad-valorem (%)
Cigarrillos	0,16 por unidad	N/A
Alcohol	7,15 por litro de alcohol puro	75
Bebidas alcohólicas ¹³	7,18 por litro de alcohol puro	75
Cerveza Artesanal ¹⁴	1,49 por litro de alcohol puro	75
Cerveza Industrial de pequeña escala (participación en el mercado ecuatoriano de hasta 730.000 hectolitros)	8,41 por litro de alcohol puro	75
Cerveza Industrial de mediana escala (participación en el mercado ecuatoriano de hasta 1.400.000 hectolitros)	10,48 por litro de alcohol puro	75
Cerveza Industrial de gran escala (participación en el mercado ecuatoriano superior a 1.400.000 hectolitros)	13,08 por litro de alcohol puro	75

GRUPO V (Tipos sustituidos por la Resolución SRI N° 78, R.O. 359, 29-12-2020)	Tipo específico (USD)
Bebidas no alcohólicas y gaseosas con contenido de azúcar mayor a 25 gramos por litro de bebida, excepto energizantes	0,18 por 100 gramos de azúcar
Bolsas de plástico	0,06 por bolsa de plástico

Dentro de las **bebidas no alcohólicas** (incluidas las gaseosas) con azúcar añadida se incluyen los jarabes o concentrados para su mezcla en el lugar de venta. En este caso, el impuesto se determina en función del número de litros de bebida que se obtengan, de acuerdo con el fabricante.

Las **bolsas plásticas biodegradables y compostables** certificadas, disfrutan de una reducción del **50%** del tipo del ICE.

Las tarifas específicas se ajustan **anual y acumulativamente** en función de la variación anual del índice de precios al consumidor (IPC general) a noviembre de cada año. Los nuevos valores se publican por el **SRI** en el mes de diciembre, y rigen desde el **1** de enero del año siguiente.

Las bebidas no alcohólicas y gaseosas deben **detallar en el envase su contenido de azúcar**. En caso contrario, el impuesto se determina sobre una base de **150** gramos de azúcar por litro de bebida, o su equivalente en presentaciones de distinto contenido.

No se encuentran **gravados** con este impuesto, los servicios de acceso a internet o de intercambio de datos.

13 Los tipos específicos aplicados a las bebidas alcohólicas elaboradas localmente con caña de azúcar u otros productos agropecuarios cultivados localmente, adquiridas a productores artesanos, microempresas u organizaciones de la economía popular y solidaria, se **reducen** hasta un **50%**. Esta reducción no se aplica a las bebidas alcohólicas que contengan menos del **70%** de ingredientes nacionales. Para bebidas alcohólicas producidas con alcoholes / aguardientes provenientes de la caña de azúcar y demás condiciones, la rebaja en la tarifa específica puede ser de hasta el **50%**.

14 En el caso de la **cerveza**, lo dispuesto sólo es de aplicación para las nuevas marcas que se establezcan en el mercado.

Exenciones

(LRTI art.77)

Se encuentran exentos del Impuesto a los Consumos Especiales:

- El **alcohol** de producción nacional, o importado, así como las bebidas alcohólicas elaboradas localmente y provenientes de la fermentación alcohólica de productos agropecuarios cultivados en el Ecuador, adquiridos a productores artesanos, microempresarios, empresas u organizaciones de la economía popular y solidaria, siempre y cuando se haya obtenido el respectivo cupo anual del Servicio de Rentas Internas. La exención **no se aplica** al alcohol y bebidas alcohólicas con un contenido inferior al **70%** de ingredientes ecuatorianos.
- Los productos destinados a la **exportación**.
- Los vehículos ortopédicos y no ortopédicos destinados al uso y traslado de **personas discapacitadas**.
- Los vehículos **eléctricos** de transporte público de pasajeros debidamente autorizados.
- Los **productos lácteos** y sus derivados.
- Los **focos incandescentes** utilizados como insumos automotrices.
- Las **armas** de fuego, sus municiones, vehículos para uso operativo, sus partes y repuestos adquiridos por la fuerza pública.
- Las **armas de fuego deportivas** y las municiones adquiridas o importadas por deportistas autorizados para utilización en actividades deportivas.
- Los **aviones, avionetas y helicópteros** destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios.
- Las **furgonetas y camiones** de hasta **3,5 toneladas** de capacidad de carga.
- Las **camionetas y otros vehículos** con una base imponible de hasta **USD \$30.000**, de adquirentes inscritos en programas de apoyo al transporte comunitario y rural calificados. Esta exención se aplica a razón de un vehículo por sujeto pasivo.
- Las **bolsas plásticas** certificadas para uso industrial, agrícola, agroindustrial, de exportación, para productos congelados y aquellas que contengan como mínimo la adición del **50%** de materia prima reciclada.
- Las bolsas plásticas utilizadas como **embalajes primarios**.

Liquidación y pago del impuesto

(LRTI art.83 a 86)

Los sujetos pasivos del ICE deben declarar el impuesto de las operaciones realizadas **mensualmente** dentro del mes siguiente de realizadas. En el caso de **ventas a crédito** con plazo mayor a **1 mes**, se establece un mes adicional para la presentación de la respectiva declaración (LRTI art.83).

Los **sujetos pasivos del ICE** deben efectuar la liquidación del impuesto sobre el valor total de las operaciones gravadas (LRTI art.84).

El impuesto liquidado debe ser abonado en el mismo plazo previstos para la presentación de la declaración (LRTI art.85).

En el caso de **importaciones**, la liquidación del ICE se efectúa en la declaración de importación y su pago se realiza previo al despacho de los bienes por parte de la oficina de aduanas correspondiente (LRTI art.86).

B. Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables

(Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado de 24-11-11- LIRBP- Título II; Rgto DE N° 987-11)

Se introduce un impuesto ambiental denominado *Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables -IRBP-*.

El **objeto** de este impuesto es disminuir la contaminación ambiental y estimular el proceso de reciclaje.

Hecho imponible

(LIRBP arts./n)

El hecho imponible del IRBP está constituido por el **embotellamiento** de cualquier tipo de bebida (alcohólica o no alcohólica, agua, etc.), en botellas **plásticas no retornables**. En el caso de **bebidas importadas**, el hecho imponible se completa a la salida de aduana.

Sujeto pasivo

(LIRBP arts./n)

Son sujetos pasivos de este impuesto:

- los embotelladores de bebidas en botellas plásticas gravadas con este impuesto;
- las personas que realicen importaciones de bebidas en botellas plásticas gravadas con este impuesto.

Exenciones

(LIRBP arts./n)

Se encuentra exento del pago de este impuesto el embotellamiento de productos lácteos y medicamentos en botellas de plástico no retornables.

Base imponible

(LIRBP arts./n)

La base imponible del IRBP está constituida por las botellas plásticas.

Tipo de gravamen

(LIRBP arts./n)

En el IRBP se aplica un tipo de hasta **USD 0,02** por cada botella plástica gravada por el impuesto, cuantía que es devuelta en su totalidad a quien lleve a cabo su recolección.

El impuesto se determina multiplicando el número de unidades embotelladas o importadas por el tipo de gravamen.

Dada su naturaleza, el impuesto no se considera **gasto deducible** a efectos del **Impuesto a la Renta**.

Liquidación y pago del impuesto

(LIRBP arts./n)

Los **embotelladores** están obligados a declarar y abonar el IRBP en los primeros 5 días hábiles del mes siguiente al de generación del hecho imponible del gravamen. Los **importadores** efectúan la declaración y pago en la respectiva declaración aduanera, previo al despacho de los bienes. El **SRI** debe establecer la forma y el contenido de las declaraciones no aduaneras.

Los embotelladores deben presentar la **declaración mensual** hayan o no embotellado bebidas contenidas en botellas plásticas gravadas con este impuesto. Los importadores de bebidas en **botellas plásticas no retornables** gravadas con este impuesto deben liquidarlo junto con la declaración aduanera cada vez que efectúen importaciones.

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

A.

Impuesto a la Salida de Divisas

(Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador de 29-12-2007 -LISD-; Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas de 14-5-2008)

El denominado *Impuesto a la Salida de Divisas* (en adelante, *ISD*) es aplicable al valor de las **operaciones** y **transacciones** monetarias que se efectúen al **exterior**, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero (LISD art.155). No obstante, La Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria (de 31-12-2019), introduce algunas **modificaciones** para el año **2020**.

Hecho imponible

(LISD art.156)

El hecho imponible del ISD lo constituye la **transferencia o traslado de divisas al exterior** en efectivo, o mediante cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza, con excepción de las compensaciones, realizados con o sin la intermediación de instituciones financieras.

Se aplica una **presunción de sujeción** al impuesto, a los pagos a Ecuador, realizados desde el exterior por personas naturales, sociedades ecuatorianas o extranjeras, domiciliadas o residentes, incluso en el caso de que los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino mediante recursos financieros en el exterior de la persona natural o la sociedad o de terceros.

La presunción también se aplica en caso de las exportaciones de bienes y servicios efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, cuando las divisas correspondientes no ingresen al Ecuador. No obstante, el impuesto por las divisas no ingresadas puede ser descontado de la cuantía del impuesto generado por los pagos efectuados desde el exterior.

Por el contrario, **no se consideran hecho imponible**, las transferencias, envíos o traslados de divisas al exterior realizadas por (LISD arts./n posterior al art.156):

- entidades y organismos del Estado, incluyendo empresas públicas;
- organismos internacionales, misiones diplomáticas y consulares debidamente acreditados en Ecuador, en base a reciprocidad;
- el principal, los intereses, comisiones y demás pagos procedentes de la deuda pública.

Sujeto pasivo

(LISD art.158)

Son sujetos pasivos del ISD:

- las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades privadas, nacionales y extranjeras, que realicen transferencias, envíos y traslados de dinero, o que efectúen pagos de cualquier tipo, con o sin la intermediación de instituciones financieras;
- los ciudadanos ecuatorianos que abandonen el país llevando consigo más de 3 salarios básicos unificados.

Se consideran **agentes de retención** del impuesto a las entidades financieras y a las personas físicas y sociedades que promuevan espectáculos públicos, en relación con los pagos a no residentes.

Exenciones

(LISD art.159)

Se establecen las siguientes exenciones:

- Las **divisas en efectivo** de los ciudadanos ecuatorianos y extranjeros, mayores de edad que abandonen el país, o menores de edad que no viajen acompañados de un adulto, hasta una cuantía de 3 salarios básicos unificados del trabajador en general. En el caso de adultos acompañados de menores de edad, a la cuantía exenta anterior, se añade 1 salario básico unificado del trabajador en general por cada menor.
- Las **transferencias**, envíos o traslados al **exterior** (excepto mediante tarjetas de crédito o débito), hasta una cuantía equivalente a 3 salarios básicos unificados del trabajador en general, de acuerdo con la periodicidad determinada expedida al efecto. En caso de uso de tarjetas de crédito o débito por consumos o retiradas efectuadas en el exterior, la cuantía exenta anual es de **USD 5.017,33** para **2020 y 2021**.
- Los pagos realizados al exterior por concepto de **amortización de capital** e intereses sobre créditos otorgados por instituciones financieras internacionales, o por entidades no financieras especializadas autorizadas, que otorguen financiación por un plazo, en **2020**, de **180** días calendario o superior, mediante créditos, depósitos, compraventa de cartera, compraventa de títulos en el mercado de valores, destinada a la financiación de viviendas, microcréditos o inversiones productivas efectuadas en Ecuador. En estos casos, el tipo de interés aplicado a esas operaciones debe ser inferior al tipo referencial establecido legalmente en Ecuador. En caso contrario, la exención no se aplica al porcentaje que exceda de ese tipo referencial.

La exención también se aplica a las **transferencias** a entidades financieras extranjeras, por la concesión de créditos, siempre que los pagos no sean destinados a terceras personas o jurisdicciones no intervinientes en la operación.

No pueden acceder a este beneficio aquellas operaciones de financiación concedidas, directa o indirectamente por partes vinculadas por dirección, administración, control o capital y que, a su vez, sean residentes o establecidas en paraísos fiscales o jurisdicciones de baja tributación, excepto que el prestatario sea una institución financiera.

- Los pagos al exterior realizados por administradores y operadores de las **Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE)**, por concepto de importaciones de bienes y servicios relacionados con su actividad autorizada.
- Los pagos al exterior realizados por concepto de **dividendos distribuidos** por sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador (después del pago del Impuesto a la Renta), a favor de sociedades extranjeras, o de personas naturales no residentes en el Ecuador, siempre que la sociedad o la persona natural no esté domiciliada en paraísos fiscales o jurisdicciones de baja tributación. A partir de **2020**, la exención **no se aplica** en caso de dividendos distribuidos a sociedades extranjeras en los que las personas físicas o jurídicas residentes en Ecuador ostenten una participación.
- Los pagos al exterior efectuados por concepto de **rendimientos financieros**, ganancias de capital y el capital de aquellas inversiones provenientes del exterior que hubieren ingresado exclusivamente al mercado de valores del Ecuador. A partir de **2020**, estas inversiones pueden efectuarse en valores de renta variable o en títulos de renta fija. **No se aplica** esta exención cuando el pago se realice entre partes vinculadas.
- Los pagos al exterior realizados, derivados de rendimientos financieros, ganancias de capital y, a partir de **2020**, capital en valores emitidos por sociedades domiciliadas en el Ecuador, que hayan sido adquiridos en el exterior, destinadas al financiamiento de vivienda, de microcrédito o de las inversiones productivas. La exención **no se aplica** en caso de pagos entre partes vinculadas.
- Los pagos al exterior efectuados por concepto de **rendimientos financieros**, ganancias de capital y capital de aquellos depósitos a plazo fijo o, a partir de **2020**, inversiones con recursos provenientes del exterior, en instituciones del sistema financiero nacional. La exención **no se aplica** en caso de pagos entre partes vinculadas.
- Las importaciones a consumo de **cocinas eléctricas y de inducción**, sus partes y piezas; las ollas diseñadas para su utilización en cocinas de inducción; así como los sistemas eléctricos de calentamiento de agua para uso doméstico, incluyendo las duchas eléctricas.
- Las personas que realicen **estudios** en el exterior en instituciones educativas reconocidas por Ecuador podrán portar o transferir hasta una cuantía equivalente a los costes aplicados y cobrados por la institución educativa, previa solicitud de exoneración al SRI. En los casos en que se pague dicho impuesto, se puede solicitar la devolución de este, cumpliendo las mismas condiciones establecidas para la exoneración.

Adicionalmente, las personas que salgan del país por motivos de estudios a instituciones educativas debidamente reconocidas por Ecuador pueden portar hasta el **50%** de una fracción básica gravada con tipo **cero** del impuesto a la renta (**USD 5.606 en 2021**).

Las personas que padezcan enfermedades debidamente certificadas pueden portar o transferir el coste total de la atención médica derivada de la enfermedad, para lo cual deben realizar el trámite de exoneración.

- Los **pagos de capital o dividendos** realizados al exterior, en una cuantía equivalente al valor del capital ingresado al país por un residente, sea como financiamiento propio sin intereses o como aporte de capital, siempre que se hayan destinado a realizar inversiones productivas, y estos valores hayan permanecido en el Ecuador por un periodo de al menos **2 años** contados a partir de su ingreso.

- Los pagos al exterior, por concepto de **amortización e intereses de créditos** otorgados por todo tipo de intermediarios financieros (públicos o privados) internacionales debidamente calificados, a un plazo de **360** días calendario o más, destinados al financiamiento de microcréditos o inversiones productivas. La **tasa de interés** utilizada debe ser igual o inferior a la tasa referencial definida por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera. La exención **no se aplica** a los intereses que excedan de esa tasa referencial.
- Los pagos al exterior por el **mantenimiento a barcos** de astillero.
- Los pagos al exterior en la ejecución de **proyectos** financiados en su totalidad con créditos o fondos no reembolsables intergubernamentales, por empresas extranjeras de nacionalidad del país donante, efectuados directa y exclusivamente con fondos de esas donaciones.

Asimismo, se encuentran exentos del impuesto los pagos al exterior efectuados por las sociedades para el desarrollo y ejecución de **proyectos públicos** en asociación público-privada, cualquiera sea el domicilio del receptor del pago (LISD art.159.1).

Base imponible

(LISD art.160)

La base imponible del ISD está constituida por la **cuantía de divisas** trasladadas al exterior para el pago de obligaciones, a excepción de las compensaciones.

Tipo de gravamen

(LISD art.162)

El tipo aplicable del ISD es del **5%**.

Los contribuyentes del impuesto pueden acreditar frente al **Impuesto a la Renta** de los últimos 5 años, los pagos realizados por este impuesto en la importación de materias primas, insumos y bienes de capital incorporados en procesos productivos (LISD arts./n posterior al art.162).

Los pagos no utilizados como **crédito** de impuesto pueden ser objeto de **devolución** por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo (LISD arts./n posterior al art.162).

Por último, los **exportadores habituales**, así como los exportadores de servicios establecidos por el Comité de Política Tributaria, tienen derecho a la devolución de los pagos realizados por concepto del ISD en la importación de materias primas, insumos y bienes de capital, incorporados en procesos productivos de bienes o servicios exportables. La devolución debe ser efectuada en un plazo no mayor a **90** días (LISD arts./n posterior al art.162).

Lo señalado en el párrafo anterior también aplica respecto del ISD abonado por concepto de comisiones en servicios de turismo receptivo.

Declaración y pago del impuesto

(LISD art.161)

Los sujetos pasivos del ISD están obligados a declarar y abonar el impuesto, de acuerdo con las **opciones** siguientes:

- En caso de transferencias efectuadas por **personas físicas y jurídicas, distintas de las entidades financieras**: el ISD es retenido por la entidad financiera a través de la que se realiza la operación.
- En caso de transferencias efectuadas por **sujetos pasivos que no utilicen el sistema financiero**: de acuerdo con las normas establecidas en resolución del SRI.
- En caso de transferencias efectuadas por **entidades financieras** (nacionales y extranjeras) **domiciliadas en Ecuador**: el Banco Central del Ecuador efectúa la transferencia de recursos de los recursos monetarios al exterior previo al pago del ISD, enviando al SRI diariamente información sobre estas transacciones. La entidad financiera debe acreditar el pago en los **2 días** siguientes al Banco Central del Ecuador y efectuar una declaración mensualmente al SRI de acuerdo con las normas.
- En caso de **contratos de espectáculos públicos** con extranjeros no residentes: el ISD es retenido por las personas naturales o sociedades contratantes, en el momento en que se efectúe el pago o se realice el registro contable, lo que suceda primero.

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

A.

Derechos Arancelarios y Derechos Antidumping, Compensatorios y los Resultantes de la Aplicación de Medidas de Salvaguardia

(Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión de 29-12-10)

Dado que Ecuador es miembro de la Comunidad Andina, los **bienes importados** son clasificados en base a la **nomenclatura común** de los países andinos participantes en el Acuerdo de Cartagena, basado en la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanero (también conocido como Nomenclatura Arancelaria de Bruselas).

La mayor parte de las importaciones de bienes de consumo pagan el **25%**, mientras que los bienes intermedios son generalmente importados a unos **tipos** que varían entre el **10%** y el **15%**. Las materias primas y bienes de capital generalmente pagan de un **0%** al **5%**. Ecuador ha negociado excepciones bajo el arancel común andino que permiten derechos inferiores sobre ciertos bienes de capital e insumos industriales. Existen importaciones libres de derechos para los bienes agrícolas y el equipo.

Los precios incluidos en la factura comercial constituyen la base para el **cálculo** de los derechos, excepto cuando el Banco Central de Ecuador considera la lista de precios poco razonable, en cuyo caso se utilizan los precios de mercado en las transacciones. La **carga de la prueba** reside en el importador.

Además de los derechos de importación, todas las importaciones están sujetas al **12%** de IVA y otros impuestos menores que no exceden del **1%**. Las cargas se basan en el valor CIF de la mercancía.

Con el objetivo de reducir el consumo de bienes importados y mejorar la balanza de pagos de Ecuador, el gobierno estableció, a partir del **11-3-2015**, derechos de protección (salvaguardas) sobre la importación de diversos bienes. Los tipos de las salvaguardas anteriormente mencionadas varían del **15%** hasta el **45%** sobre el valor comercial de diversos bienes importados.

VII. Regímenes Simplificados

A. Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano

(LRTI de 14-11-14; RLRTI de 8-6-10)

Ecuador aplica un régimen de tipo Monotributo, denominado *Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano* (en adelante, *RISE*), que abarca el Impuesto sobre la Renta y el IVA (LRTI art.97-1).

Son **sujetos pasivos** del régimen (LRTI art.97.2):

- Las personas físicas que desarrollan actividades de producción, comercialización y transferencia de bienes o prestación de servicios a consumidores finales, siempre que los ingresos brutos obtenidos en los últimos **12** meses anteriores a su inscripción no superen **USD 60.000**, y con un máximo de **10** empleados.
- Las personas físicas que perciben ingresos en relación de dependencia, que además desarrollen actividades económicas en forma independiente, siempre y cuando la cuantía de sus ingresos obtenidos en relación de dependencia no supere la fracción básica del impuesto a la renta gravada con un tipo del **0%** (**USD 11.212** en **2021**), y que sumados a sus ingresos brutos generados por la actividad económica no superen **USD 60.000** y con un máximo de **10** empleados.
- Las personas físicas que inicien actividades económicas, con ingresos brutos anuales presuntos no mayores de la cuantía indicada para los otros dos tipos de contribuyentes antes descritos.

Por el contrario, **no pueden acogerse** al Régimen Simplificado, las personas naturales que hayan actuado como agentes de retención en los últimos **3** años, o que desarrollen las siguientes actividades de (LRTI art.97-3):

- agente de Bolsa;
- propaganda y publicidad;
- almacenamiento o depósito de productos de terceros;
- organización de espectáculos públicos;
- el libre ejercicio profesional que requiera título terminal universitario;
- agentes de aduana;
- producción de bienes o prestación de servicios gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales;
- personas físicas que obtengan ingresos en relación de dependencia, salvo lo dispuesto en esta Ley;
- comercialización y distribución de combustibles;
- impresión de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios realizadas por establecimientos gráficos autorizados por el SRI;

- casinos, bingos y salas de juego;
- corretaje de bienes raíces;
- comisionistas;
- arriendo de bienes inmuebles;
- alquiler de bienes muebles;
- naturaleza agropecuaria;
- extracción y/o comercialización de sustancias minerales metálicas;

El régimen incluye las declaraciones del Impuesto a la Renta y al Valor Agregado.

Los contribuyentes que reúnan las condiciones para pertenecer a este régimen pueden **inscribirse voluntariamente** en el RISE. No obstante, la Administración tributaria, de oficio, pueden inscribir a los contribuyentes que reúnan las condiciones y no consten inscritos en el Registro Único de Contribuyentes (LRTI art.97-4).

Los contribuyentes del RISE en el momento de su inscripción en este régimen son ubicados en la **categoría** que le corresponda según (LRTI art.97-5):

- su actividad económica;
- sus ingresos brutos de los últimos **12** meses anteriores a la fecha de inscripción;
- los límites máximos establecidos para cada actividad y categoría de ingresos;
- para las personas naturales que trabajan en relación de dependencia, y que además realizan otra actividad económica, sus ingresos brutos incluyen la suma de los valores obtenidos en estas dos fuentes de ingresos;
- las personas naturales que inicien actividades económicas se ubican en la categoría que les corresponda, según la actividad, los límites máximos establecidos para cada actividad y categoría de ingresos, y los ingresos brutos que presuman obtener en los próximos **12** meses.

Los sujetos pasivos incluidos en este régimen pagan una **cuota**, en base a la tabla siguiente -vigente para el periodo **2020-2022**- (Resol N° NAC-DGERCGC16-00000509):

N°	Ingresos anuales	0- 5.000	5.001- 10.000	10.001- 20.000	20.001- 30.000	30.001- 40.000	40.001- 50.000	50.001- 60.000
	Promedio ingreso	0- 417	417- 833	833- 1.667	1.667- 2.500	2.500- 3.333	3.333- 4.167	4.167- 5.000
1	Comercio	1,43	4,29	8,59	15,74	21,48	28,62	37,21
2	Servicios	4,29	22,90	45,80	85,87	130,24	187,49	257,62
3	Manufactura	1,43	7,17	14,31	25,77	35,79	45,80	64,41
4	Construcción	4,29	15,74	32,92	61,54	87,31	135,97	193,22
5	Hoteles y restaurantes	7,17	27,19	54,39	94,46	150,28	206,10	260,48
6	Transporte	1,43	2,86	4,29	5,72	18,60	38,64	70,13
7	Agrícolas	1,43	2,86	4,29	7,17	11,45	17,17	21,48
8	Minas y canteras	1,43	2,86	4,29	7,17	11,45	17,17	21,48

Los contribuyentes incluidos en el Régimen Impositivo Simplificado pueden solicitar a la administración tributaria una **reducción** del 5% de la cuota correspondiente a su categoría por cada nuevo trabajador (con contrato), debidamente afiliado en el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y al día de sus pagos. El SRI autorizará, después de la adecuada revisión, la deducción correspondiente, cuyo valor acumulado no puede superar el 50% del total de la cuota mensual (LRTI art.97-6).

Los contribuyentes incluidos en este régimen no están obligados a llevar contabilidad. No obstante, deben llevar un registro de ingresos y gastos mensuales por cada actividad económica que desarrollen.

El IVA abonado por los contribuyentes del RISE en sus compras no genera, en ningún caso, crédito tributario. Sin perjuicio de lo anterior, los contribuyentes, que no sean consumidores finales, que realicen operaciones con proveedores pertenecientes al RISE, están obligados a emitir una **liquidación de compras**, registrando el IVA correspondiente, pudiendo utilizar como crédito tributario el IVA generado en esas operaciones (LRTI art.97-7).

Los **contribuyentes inscritos** en el RISE:

- no pueden ser objeto de retención por el Impuesto a la Renta en sus ventas o prestaciones de servicios (LRTI art.97-8);
- deben emitir notas o boletas de venta; o, tiquetes de máquina registradora, sin desglose el IVA, consignando obligatoriamente y de manera preimpresa la leyenda: «Contribuyente sujeto a Régimen Impositivo Simplificado» (LRTI art.97-9);
- deben solicitar facturas por sus adquisiciones de bienes y contrataciones de servicios;
- deben mantener en sus establecimientos los documentos que sustenten sus adquisiciones.

Los contribuyentes están obligados a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (**RUC**), y no están obligados a llevar contabilidad ni a presentar declaraciones de Impuesto a la Renta, ni del IVA (LRTI art.97-10).

Por su parte, el SRI puede **modificar de oficio** la ubicación de los sujetos pasivos del RISE en base al cambio de las circunstancias de los anteriores (LRTI art.97-11).

Por último, el SRI tiene, asimismo, la potestad de **excluir** del RISE a los contribuyentes que dejen de cumplir las condiciones exigidas para su permanencia en este (LRTI art.97-12).

B. Régimen Impositivo para Microempresas

(LRTI de 14-11-14 art.97.16 a 97.34; Resol. N° NAC-DGERCGC20-60)

La Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria art.38, establece el denominado *Régimen Impositivo para Microempresas*, un régimen impositivo aplicable a los Impuestos a la Renta, al Valor agregado y a los Consumos Especiales, para microempresas, incluidos los emprendedores considerados microempresas (LRTI art.97.16).

Sujeto pasivo

(LRTI art.97-17)

Forman parte de este régimen los contribuyentes considerados microempresas, incluidos los emprendedores considerados microempresas (en base a lo establecido en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones), salvo aquellos sujetos al RISE.

Por el contrario, **no** pueden acogerse a este **régimen**, los contribuyentes que perciban ingresos por contratos de construcción (LRTI art.28) y los que perciban ingresos por actividades de urbanización, parcelación y similares (LRTI art.29), así como aquellos que realicen prestaciones de servicios profesionales, ocupación liberal, relación de dependencia; y los que perciban exclusivamente rentas de capital (LRTI art.97-18).

Inclusión y exclusión en el régimen

(LRTI art.97-19 y 20)

Para formar parte del régimen, los contribuyentes deben actualizarse o inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC). El Servicio de Rentas Internas (SRI) puede **rechazar** la sujeción al régimen cuando no se cumplan las condiciones exigidas. No obstante, el SRI puede realizar de oficio la inclusión a este régimen, cuando el contribuyente cumpla las condiciones establecidas.

Los contribuyentes que se inscriban al RUC inician su actividad económica con sujeción a este, mientras que aquellos a los que corresponda actualización de su RUC, están sujetos a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente al de su inclusión. Las microempresas **permanecen** en este régimen, mientras perdure su condición, sin que, en ningún caso, su permanencia sea mayor a 5 ejercicios fiscales. Posteriormente, quedan sujetos al régimen general.

El SRI puede **excluir de oficio** a los contribuyentes que no cumplan (o dejen de cumplir) las condiciones, y a lo que hayan cumplido el plazo máximo de permanencia.

Deberes formales

(LRTI art.97-21)

Los contribuyentes acogidos al régimen están obligados a cumplir los siguientes deberes formales:

- emitir y solicitar comprobantes de venta por sus adquisiciones de bienes y contratación de servicios;
- llevar contabilidad o un registro de ingresos, según corresponda;
- presentar las declaraciones previstas en la normativa vigente (Impuesto a la Renta, IVA e ICE);
- presentar los anexos de información cuando corresponda;
- cumplir los demás deberes formales señalados en el Código Tributario.

Liquidación y pago del impuesto

(LRTI art.97-21)

Se debe diferenciar entre:

- **Impuesto a la Renta.** Los contribuyentes determinan el Impuesto a la Renta aplicando un tipo de gravamen del 2% sobre los ingresos brutos de la actividad empresarial del ejercicio fiscal. Los ingresos percibidos por las microempresas de **fuentes distintas** a la actividad empresarial quedan sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta y es de aplicación obligatoria para las microempresas (LRTI art.97-22).

Los contribuyentes del régimen están **obligados a presentar** la declaración anual del Impuesto a la Renta (LRTI art.97-23).

Los miembros de este régimen no se consideran **agentes de retención** de Impuesto a la Renta, **excepto** en los casos de no residentes (LRTI art.39), distribución de dividendos (LRTI art.39-2), retenciones de trabajo (LRTI art.43) y retenciones sobre pagos al exterior (LRTI art.48 y 97-24).

- **IVA y a los Consumos Especiales.** De la misma forma, los contribuyentes del régimen deben presentar las declaraciones y efectuar el pago correspondiente al IVA y al ICE de forma semestral (LRTI art.97-25).

Las personas incluidas en este régimen **no** se consideran **agentes de retención** del IVA, excepto en las importaciones de servicios (LRTI art.97-26).

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

(Código Orgánico de Organización Territorial y sus modificaciones – COOTAD)

I. Impuestos sobre la Propiedad

- A. Impuesto a los Predios Urbanos
- B. Impuesto a los Predios Rurales
- C. Impuesto de Alcabala
- D. Impuesto a los Activos Totales
- E. Impuesto a los Vehículos

A.

Impuesto a los Predios Urbanos

(COOTAD de 19-10-10 art.501 a 503 y sus modificaciones)

El denominado *Impuesto a los Predios Urbanos* (de carácter anual), es aplicado por los municipios sobre los bienes **inmuebles urbanos**.

Sujeto pasivo

(COOTAD art.501)

Son sujetos pasivos de este impuesto los propietarios de predios ubicados dentro de los límites de las zonas urbanas.

Base imponible

La base imponible está constituida por el **valor catastral de los predios**. Este valor se determina por el concepto respectivo mediante ordenanza, teniendo en cuenta elementos del valor del suelo, de los edificios, así como factores de aumento o disminución del valor del terreno por el acceso a determinados servicios (agua potable, alcantarillado, etc.), y factores para la valoración de los edificios (COOTAD art.502).

Cuando un propietario es propietario de **varios predios** en el mismo municipio, el valor catastral imponible de los mismos, previa deducción de las cargas hipotecarias que afecten a cada predio, será acumulado con objeto de aplicar la escala de tipos progresiva (COOTAD art.505).

En el caso de **condominios**, los copropietarios podrán solicitar que en el catastro se haga constar separadamente el valor que corresponde a su propiedad. Cada propietario tiene derecho a que se le aplique la tarifa del impuesto según el valor de su participación (COOTAD art.506).

Tipo de gravamen

(COOTAD art.504)

Al valor de la propiedad urbana se aplica un tipo de gravamen que oscila entre un mínimo del **0,25 por mil** y un máximo del **0,5 por mil**, fijado mediante **ordenanza** por cada concejo municipal.

Deducciones

(COOTAD art.503)

Los propietarios cuyos predios soporten **deudas hipotecarias**, pueden solicitar la aplicación de deducciones. Esa deducción es del **20%** al **40%** del saldo del capital de la deuda, con un máximo del **50%** del valor de mercado del predio.

Impuestos o Recargos adicionales

Se analizan los siguientes impuestos y recargos adicionales:

- **Impuesto a los Inmuebles no Edificados** (COOTAD art.507). Se establece un recargo anual del **2 por mil**, que grava el valor de los inmuebles no edificados, hasta que se realice la edificación. El recargo sólo afecta a **inmuebles situados en zonas urbanizadas**. Por el contrario, el recargo no afecta a las áreas ocupadas por parques o jardines adyacentes a los edificados.

No están **sujetos** al recargo los solares cuyo valor sea inferior a **25** remuneraciones mensuales básicas mínimas unificadas del trabajador en general.

- **Impuesto a Inmuebles no Edificados en Zonas de Promoción Inmediata** (COOTAD art.508). Los propietarios de bienes inmuebles no edificados o de construcciones obsoletas, ubicados en zonas urbanas de promoción inmediata (desarrollo urbano, contrarrestar la especulación, evitar el crecimiento desordenado de las urbes, reestructuración parcelaria y aplicación de soluciones urbanísticas), están sujetos a un **impuesto anual adicional**, de acuerdo con los tipos de gravamen siguientes:
 - ♦ el **uno por mil** adicional, que se aplica sobre el valor imponible de los solares no edificados;
 - ♦ el **2 por mil** adicional, que se aplica sobre el valor imponible de las propiedades consideradas obsoletas.

Exenciones

(COOTAD art.509)

Están exentas del pago de estos tributos las siguientes **propiedades**:

- Los predios **unifamiliares** urbano-marginales con valores de hasta **25** remuneraciones básicas unificadas del trabajador en general.
- Los predios propiedad del **Estado** y demás entidades del sector público.
- Los predios de instituciones de **beneficencia** o asistencia social de carácter privado (personas jurídicas), así como los edificios y rentas destinados exclusivamente a estas funciones.
- Los predios propiedad de **naciones extranjeras** u **organismos internacionales** públicos destinados a dichas funciones.
- Los predios declarados de **utilidad pública** por los municipios, sujetos a expropiación.

Asimismo, se aplica una exención **temporal** durante los **5** años posteriores al de su terminación o al de la adjudicación a (COOTAD art.510):

- los bienes amparados por la institución del patrimonio familiar, siempre que su valor no sea superior a **US\$ 48.000**;
- las viviendas construidas con préstamos otorgados por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, el Banco Ecuatoriano de la Vivienda, las asociaciones mutualistas y cooperativas de vivienda, solo hasta el límite de crédito concedido para tal objeto;
- los edificios dedicados a viviendas populares y hoteles.

Las casas destinadas a vivienda no contempladas anteriormente, así como los edificios con fines industriales disfrutan de exención durante los **2** años siguientes al de su construcción.

Liquidación y pago del impuesto

(COOTAD art.511 a 513)

Los **municipios y distritos metropolitanos**, en base a las modificaciones operadas en los catastros hasta el 31 de diciembre de cada año, determinan el impuesto para proceder a su cobro a partir del 1 de enero en el año siguiente (COOTAD art.511).

El impuesto se abona en el curso del respectivo **año**, sin necesidad de notificación de la tesorería. Los pagos pueden efectuarse desde el 1 de enero de cada año, aun cuando no se hubiere emitido el catastro.

En este caso, el pago se realiza en base al **catastro del año anterior**, entregándose al contribuyente un recibo provisional. El **vencimiento** del pago se causa el 31 de diciembre de cada año.

Sin embargo, se aplica una **reducción** a los pagos efectuados:

- en la primera quincena de los meses de enero a junio, del **10%, 8%, 6%, 4%, 3% y 2%**, respectivamente;
- en la segunda quincena de esos mismos meses, el descuento es del **9%, 7%, 5%, 3%, 2% y 1%**, respectivamente;

Por el contrario, los pagos realizados a partir del primero de julio están sujetos a un recargo del **10%** del valor a pagar del impuesto (COOTAD art.512).

El Impuesto a los Predios Urbanos es de **exclusiva financiación** municipal o metropolitana (COOTAD art.513).

B. Impuesto a los Predios Rurales

(COOTAD art.514 a 521 y sus modificaciones)

El denominado *Impuesto a los Predios Rurales*, es aplicado anualmente por los municipios a los **bienes rústicos**.

Sujeto pasivo

(COOTAD art.515)

Se consideran sujetos pasivos del impuesto, los propietarios o poseedores de predios rurales situados **fuera de los límites de las zonas urbanas**. A efectos del impuesto, los elementos que integran la propiedad rural son la tierra y las edificaciones.

Base imponible

La base imponible del Impuesto a los Predios Rurales está constituida por la **suma de los valores** de los predios que posea un propietario en un mismo cantón (COOTAD art.518).

La valoración de los predios rurales se lleva a cabo por los municipios mediante ordenanza, de acuerdo con los mismos criterios seguidos en el caso del Impuesto a los Predios Urbanos anterior.

A efectos de la determinación del impuesto, los contribuyentes pueden **deducir** del valor de los inmuebles rurales los gastos e inversiones realizadas para la dotación de servicios básicos, construcción de accesos y vías, mantenimiento de espacios verdes y conservación de áreas protegidas (COOTAD art.516).

Tipo de gravamen

Al valor de la propiedad rural se aplica un porcentaje no inferior al **0,25 por mil**, ni superior al **3 por mil**, fijado mediante ordenanza por cada concejo municipal o metropolitano (COOTAD art.517).

Cuando hubiere **más de un propietario** de un mismo predio, se aplican las siguientes reglas: los contribuyentes (de común acuerdo o no), pueden solicitar que en el catastro se haga constar separadamente el valor que corresponda a la parte proporcional de su propiedad. A efectos del pago de impuestos, se pueden dividir los títulos prorrateando el valor del impuesto causado entre todos los copropietarios, en relación directa con el valor de su propiedad. Cada propietario tiene derecho a que se le aplique la tarifa del impuesto en base al valor que proporcionalmente le corresponda. El valor de las hipotecas se deduce a prorrata del valor del predio (COOTAD art.519).

Deducciones

(COOTAD art.521)

Para establecer la base imponible, el contribuyente puede aplicar las siguientes deducciones respecto del valor de la propiedad:

- el valor de las deudas contraídas a un plazo mayor de **3 años**, para la adquisición, mejora o rehabilitación del predio. El total de la deducción no puede exceder del **50%** del valor de la propiedad;
- otras deducciones temporales que pueden ser otorgadas por diversos motivos (desastres naturales, pérdidas de cosechas, etc.), previa solicitud de los interesados.

Exenciones

(COOTAD art.520)

Están exentas del pago de impuesto predial rural las siguientes **propiedades**:

- Las propiedades cuyo **valor** no exceda de **15** remuneraciones básicas unificadas del trabajador privado en general.
- Las propiedades del **Estado** y demás entidades del sector público.
- Las propiedades de instituciones de **asistencia social** o de educación particular, cuyas utilidades sean destinadas a dichos fines.
- Las propiedades de **gobiernos** u **organismos extranjeros** que no constituyan empresas de carácter particular y no persigan fines de lucro.
- Las **tierras comunitarias** de las comunas, comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas o afro ecuatorianas.

- Los terrenos que posean y mantengan **bosques** primarios o que reforesten con plantas nativas en zonas de vocación forestal.
- Las tierras propiedad de misiones **religiosas** establecidas en la región amazónica ecuatoriana, cuya finalidad sea prestar servicios de salud y educación a la comunidad, siempre que no estén dedicadas a finalidades comerciales o se encuentren en arriendo.
- Las propiedades explotadas en forma colectiva pertenecientes al sector de la **economía solidaria** y las que utilicen tecnologías agroecológicas.

Se **excluyen del valor** de la propiedad los siguientes elementos:

- el valor de las viviendas, centros de cuidado infantil, instalaciones educativas, hospitales, y demás construcciones destinadas a mejorar las condiciones de vida de los trabajadores y sus familias;
- el valor de las inversiones en obras destinadas a conservar o incrementar la productividad de las tierras protegiendo a estas de (la erosión, las inundaciones o otros factores adversos), incluyendo canales y embalses para riego y drenaje; puentes, caminos, instalaciones sanitarias, centros de investigación y capacitación, etc., de acuerdo con la Ley.

Liquidación y pago del impuesto

(COOTAD art.522 y 523)

Los municipios y distritos metropolitanos están obligados a efectuar actualizaciones generales de catastros y de valoración de la propiedad rural cada bienio. Estas instituciones deben notificar a los propietarios la realización del **avalúo** (COOTAD art.522). No obstante, los contribuyentes pueden recurrir esa valoración.

El pago del impuesto puede efectuarse en dos **plazos**:

- hasta el primero de marzo; y,
- hasta el primero de septiembre.

Los pagos efectuados **15 días** antes de esas fechas, disfrutan de una reducción del **10%** anual.

El impuesto debe abonarse en el curso del año respectivo.

Los pagos pueden efectuarse desde el primero de enero de cada año, incluso si no se ha emitido el catastro. En este caso, el pago se efectúa en base al **catastro** del año anterior. El impuesto vence el **31** de diciembre de cada año (COOTAD art.523).

C.

Impuesto de Alcabala

(COOTAD art.527 a 537 y sus modificaciones)

Hecho imponible

(COOTAD art.527)

Son objeto del Impuesto de Alcabala los siguientes **actos jurídicos** relacionados con el **traspaso de dominio de bienes inmuebles**:

- Los **títulos traslaticios** de dominio onerosos de bienes raíces y de buques, en el caso de ciudades portuarias, en los casos que la ley lo autorice.
- La **adquisición** del dominio de bienes inmuebles a través de prescripción adquisitiva de dominio y de legados a quienes no fueren legitimarios.
- La **constitución o traspaso, usufructo, uso y habitación**, relativos a esos bienes.
- Las **donaciones** a favor de quienes no sean legitimarios.
- Las transferencias gratuitas y onerosas realizadas por el fiduciario a favor de los beneficiarios en cumplimiento de las finalidades del contrato de fideicomiso mercantil.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del tributo, las **partes beneficiadas** en el respectivo contrato, así como los favorecidos en aquellos actos que se realicen en su exclusivo beneficio (COOTAD art.531).

Son **responsables** del impuesto, los notarios obligados a comprobar el pago antes de extender la escritura correspondiente a los traspasos de inmuebles afectados por el impuesto. En el caso de prescripciones adquisitivas de dominio, los jueces deben indicar al contribuyente el pago del impuesto, antes de ordenar la inscripción de la sentencia en el registro de la propiedad (COOTAD art.537).

Base imponible

La base del impuesto está constituida por el **valor del contrato**. En caso de que éste sea inferior al valor catastral, rige este último (COOTAD art.532).

En caso de constitución de **derechos reales**, la base está constituida por el valor de dichos derechos en la fecha del acto o contrato respectivo.

Tipo de gravamen

(COOTAD art.535)

El tipo que se aplica a la base imponible es el **1%**.

Deducciones

El traspaso de dominio o de otros derechos reales referidos a un mismo inmueble y a todas o a una de las partes que intervinieron en el contrato y que se repitiese dentro de los **3 años** contados desde la fecha en que se efectuó el acto o contrato anteriormente sujeto al pago del impuesto, goza de las siguientes **reducciones** (COOTAD art.533):

- **40%**, si la nueva transferencia ocurre dentro del primer año;
- **30%**, si se verifica dentro del segundo; y
- **20%**, si ocurre dentro del tercero.

En los casos de **permuta** se causa únicamente el **75%** del impuesto total, a cargo de uno de los contratantes.

Estas deducciones se hacen extensivas a las adjudicaciones que se efectúen entre socios y copropietarios, con motivo de una liquidación o partición y a las refundiciones que deben abonar los herederos o legatarios a quienes se les adjudiquen inmuebles por un valor superior al de la cuota a la que tienen derecho.

Exenciones

(COOTAD art.534)

Quedan exentos del pago del Impuesto de Alcabala:

- El **Estado**, los municipios y demás organismos de derecho público, así como otros organismos exentos de todo impuesto, en la parte que les corresponda, estando obligados al pago, por su parte, las partes que no gocen de esta exención.
- En la venta o transferencia de dominio de inmuebles destinados a programas de **vivienda de interés social**, la exoneración es total.
- Las ventas de inmuebles en las que sean parte **gobiernos extranjeros**, siempre que se trate de bienes destinados al servicio diplomático o consular u otra finalidad pública, en la parte que les corresponda.
- Las adjudicaciones por particiones o por **disolución de sociedades**.
- Las **expropiaciones** efectuadas por instituciones del Estado.
- Los aportes de bienes raíces realizados por los **cónyuges o convivientes** a la sociedad conyugal, o a la sociedad de bienes y los que se efectúen a sociedades cooperativas, cuando su capital no exceda de **10** remuneraciones mensuales mínimas unificadas del trabajador privado en general. Cuando el capital exceda de esa cantidad, la exoneración aplicable es de solo el **50%** del tributo que habría correspondido pagar a la cooperativa.
- Los aportes de bienes raíces a **nuevas sociedades** procedentes de la fusión de sociedades anónimas y sobre los inmuebles que posean las sociedades fusionadas.
- Los aportes de bienes raíces para formar o aumentar el capital de **sociedades industriales** de capital, solo en la parte que corresponda a la sociedad, debiendo lo que sea de cargo del transmitente.
- Las **donaciones** al Estado y otras instituciones de derecho público, así como las efectuadas al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y demás organismos de derecho privado con fines sociales, así como a sociedades o instituciones privadas de asistencia social, educación y otras funciones análogas debidamente autorizadas.
- Los contratos de **transferencia de dominio y mutuos hipotecarios** otorgados entre el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y sus afiliados.

Están exonerados del pago de todo impuesto, tasa o contribución provincial o municipal, incluido el Impuesto de Plusvalía, las transferencias de dominio de bienes inmuebles efectuadas con objeto de constituir un **fideicomiso mercantil** (COOTAD art.536).

D. Impuesto a los Activos Totales

(COOTAD art.552 a 555 y sus modificaciones)

Los municipios y distritos municipales aplican, anualmente, un impuesto municipal sobre patrimonio neto de las empresas, denominado *Impuesto sobre los Activos Totales* (en adelante, *ISAT*).

Sujeto pasivo

(COOTAD art.553)

Son sujetos pasivos del ISAT, las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal, que ejerzan permanentemente actividades económicas y estén obligados a llevar contabilidad, de acuerdo con lo dispuesto en la LRTI y su reglamento.

Base imponible

(COOTAD art.553)

El ISAT se determina en base a los **activos totales del año natural anterior** (distintos de los utilizados en la agricultura y la cría de ganado), menos los pasivos computables (es decir, los pasivos con plazos de hasta un año y pasivos eventuales).

Los sujetos pasivos que realicen **actividades en más de un cantón** deben presentar su declaración del impuesto en el cantón en donde tengan su domicilio principal, especificando el porcentaje de los ingresos obtenidos en cada uno de los cantones donde dispongan de sucursales. En base a esos porcentajes determinan el valor del impuesto que corresponde a cada municipio.

Cuando los sujetos pasivos de este impuesto tengan su actividad en una jurisdicción distinta al municipio o distrito metropolitano en el que tienen su domicilio social, el impuesto debe ser abonado en el municipio donde se encuentra ubicada la planta de producción.

Exenciones

(COOTAD art.554)

Están exentos del ISAT:

- El **Gobierno** central, los consejos provinciales y regionales, los municipios, los distritos metropolitanos, las juntas parroquiales, las entidades de derecho público y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública, cuando sus bienes o ingresos se destinen exclusivamente a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.
- Las instituciones o asociaciones de carácter privado, de **beneficencia** o educación, las corporaciones y fundaciones sin fines de lucro constituidas legalmente, cuando sus bienes o ingresos se destinen exclusivamente a los mencionados fines en la parte que se invierta directamente en ellos
- Las empresas **multinacionales** y las de economía mixta, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados. En el caso de las empresas de economía mixta, el

porcentaje accionario determina las partes del activo total sujeto al tributo.

- Las personas naturales amparadas por la **Ley de Fomento Artesanal**.
- Las personas naturales o jurídicas que se dediquen a la actividad **agropecuaria**, exclusivamente respecto a los activos totales relacionados directamente con la actividad agropecuaria.
- Las **cooperativas** de ahorro y crédito.

A efectos de este impuesto, no se reconocen las exenciones previstas en leyes especiales, incluidas las consideradas de fomento de determinadas actividades productivas.

Tipo de gravamen

(COOTAD art.555)

El impuesto se aplica a un tipo del **1.5 por mil** sobre el activo total del año calendario anterior y el período financiero corre del **1** de enero al **31** de diciembre. Este impuesto se paga hasta **30** días después de la fecha límite establecida para la declaración del Impuesto a la Renta.

Liquidación y pago del impuesto

(COOTAD art.555)

El impuesto corresponde al **activo total** del ejercicio anterior y el periodo financiero corre de **1** de enero a **31** de diciembre. El impuesto se abona en los **30** días siguientes a la fecha establecida para la declaración del impuesto a la renta.

E.

Impuesto a los Vehículos

(COOTAD art.538 a 542 y sus modificaciones)

El denominado *Impuesto a los Vehículos* es un impuesto municipal anual (también denominado *Impuesto al Rodaje*), aplicado de acuerdo con las ordenanzas municipales de los municipios ecuatorianos, en base a escalas de tipos progresivos.

Sujeto pasivo

(COOTAD art.538)

Son sujetos pasivos del Impuesto a los Vehículos las personas físicas y jurídicas propietarias de vehículos.

Base imponible

(COOTAD art.539)

La base imponible está constituida por el valor de los vehículos registrados en el Servicio de Rentas Internas y en los organismos de tránsito correspondientes.

Tipo de gravamen

Para determinar el impuesto, se aplica la siguiente tabla que puede ser modificada por ordenanza municipal (COOTAD art.539):

Base imponible US\$	US\$
0 a 1.000	0
1001 a 4.000	5
4.001 a 8.000	10
8.001 a 12.000	15
12.001 a 16.000	20
16.001 a 20.000	25
20.001 a 30.000	30
30.001 a 40.000	50
40.001 en adelante	70

Esta tabla puede ser **revisada** por el máximo organismo de la autoridad nacional de tránsito.

Exenciones

Están exentos del Impuesto a los Vehículos los **vehículos oficiales** al servicio de (COOTAD art.541):

- Los miembros del cuerpo **diplomático** y consular.
- **Organismos internacionales**, aplicando el principio de reciprocidad.
- La **Cruz Roja** Ecuatoriana, como ambulancias y otros con igual finalidad.
- Los cuerpos de **bomberos**, como autobombas, coches, escala y otros vehículos especiales contra incendio. Los vehículos en tránsito no deben el impuesto.

Están exentos de este impuesto los vehículos que importen o que adquieran las **personas con discapacidad**, según lo establecido por la Ley Sobre Discapacidades.

Sección 3

Contribuciones Sociales

(L N° 55-01 y normas modificatorias -Ley de Seguridad Social-)

Los **empleadores y empleados** deben abonar contribuciones a la seguridad social, a unos tipos del **11,15%** y **9,45%**, respectivamente, sobre los salarios mensuales mínimos, establecidos para las diferentes categorías contributivas por la seguridad social. Dichas categorías son revisadas anualmente.

A estos efectos, la remuneración no puede ser inferior al salario básico unificado del trabajador general, fijado, para **2021**, en **USD 400** (Acuerdo Ministerial N° MDT-2020-249).

Además, se aplica un **régimen voluntario a las personas físicas autónomas**. Para estas personas físicas, la contribución al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social - IESS), es del **20,5%**, de **1/12** parte de las ganancias brutas del año, a efectos del Impuesto sobre la Renta, o del salario mínimo.

	Personal (%)	Patronal (%)	Total (%)
Seguro General de Pensiones	6,64	2,22	8,86
Ley Orgánica Discapacidades	0,10	-	0,10
Salud	-	6,94	6,94
Seguro General de Riesgos del Trabajo	-	0,20	0,20
Seguro de Cesantía	2,00	1,00	3,00
Seguro Social Campesino	0,35	0,35	0,70
Gastos de Administración	0,36	0,44	0,80
Total	9,45	11,15	20,60

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



El Salvador

Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central

**Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos
Subnacionales**

Sección 3. Contribuciones Sociales

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	621
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	621
A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas	621
B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas	631
C. Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia	639
II. Impuestos sobre la Propiedad	641
A. Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces.....	641
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	643
A. Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (ITBMPS)	643
IV. Impuestos Selectivos.....	647
A. Impuestos sobre Productos del Tabaco - IPT.....	647
B. Impuestos sobre Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas	649
C. Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas	650
D. Gravámenes Relacionados con el Control y Regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos similares	652
E. Impuesto Especial a la Matrícula por primera vez de Bienes en el Territorio Nacional	654
F. Impuesto Especial sobre Combustibles - IEC	657
G. Contribución de Conservación Vial	658
H. Contribución Especial para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público de Transporte Público de Pasajeros (COTRANS)	659
I. Contribución Especial para el Fondo Solidario para la Salud (FOSALUD)	659
V. Impuestos sobre Transacciones Financieras	660
A. Impuesto a las Operaciones Financieras – ICHTE y RICL	660

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior	663
A. Derechos arancelarios a la Importación (DAI).....	663
VII. Regímenes Simplificados	663
VIII. Otros	663

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales	663
--	-----

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales	664
A. Contribuciones bajo el Régimen General	664
B. Contribuciones al INSAFORP	664

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados
- VIII. Otros

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas
- B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas
- C. Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia

A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas

(Ley: Decreto Legislativo N° 134, de 18-12-91 y sus modificaciones;
Reglamento: Decreto N° 101, de 21-12-92 y sus modificaciones)

Las empresas residentes en El Salvador están sujetas al impuesto a la renta sobre sus rentas, beneficios y ganancias de capital de fuente salvadoreña. El impuesto también se aplica a las empresas no residentes que llevan a cabo actividades empresariales en El Salvador a través de una sucursal o agencia.

El Salvador aplica un sistema de tributación territorial, mediante el cual el impuesto se aplica sobre la renta empresarial de fuente salvadoreña, así como sobre los servicios prestados o utilizados dentro de El Salvador, independientemente de la localización del proveedor del servicio o de donde se realiza el pago de los servicios.

Hecho imponible

El hecho imponible de impuesto está constituido por la obtención de rentas en el periodo impositivo por parte de los sujetos pasivos (LISR art.1).

Se entiende por renta obtenida, la totalidad de las utilidades (percibidas o devengadas) por los sujetos pasivos (en efectivo o en especie) provenientes de cualquier clase de fuente, tales como las procedentes de (LISR art.2):

- las actividades empresariales (comerciales, agrícolas, industriales, de servicio) y de cualquier otra naturaleza.
- del capital tales como (alquileres, intereses, dividendos o participaciones); y
- toda clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades cualquiera que sea su origen, deudas condonadas, pasivos no documentados o provisiones de pasivos en exceso, así como incrementos de patrimonio no justificado y gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos o contribuyentes del impuesto (LISR art.5):

- las personas jurídicas (domiciliadas o no), que obtienen rentas de cualquier tipo de actividad empresarial.
- las sociedades irregulares o de hecho y las uniones de personas.

Por el contrario, no se consideran sujetos pasivos (LISR art.6):

- El Estado;
- Los municipios; y
- Las corporaciones y fundaciones de derecho y utilidad pública debidamente cualificadas.

Base imponible

La renta obtenida se determina acumulando los productos o utilidades totales de las distintas fuentes de renta del sujeto pasivo (LISR art.12).

A efectos de la determinación del impuesto (LISR art.13):

- la renta obtenida se computa por períodos de **12** meses, denominados ejercicios impositivos, que van del **1** de enero a **31** de diciembre.
- los sujetos pasivos que finalizan sus actividades económicas con anterioridad a la finalización del periodo impositivo están obligados a liquidar el impuesto sobre la renta obtenida en dicho periodo;
- la renta se presume obtenida en la medianoche del día de finalización del ejercicio o periodo fiscal correspondiente;

Se consideran rentas obtenidas en El Salvador (LISR art.16):

- las derivadas de bienes localizados en El Salvador, así como de las actividades realizadas, los capitales invertidos, y los servicios prestados o utilizados en El Salvador, aunque sean percibidas o abonadas fuera del país.
 - ♦ las rentas provenientes de servicios utilizados en El Salvador constituyen rentas obtenidas en el Salvador para el prestador del servicio, con independencia de que la actividad se realice en el exterior.
- las derivadas de la propiedad industrial, intelectual y otros derechos de naturaleza económica que autorizan el ejercicio de determinadas actividades.

- los resultados, utilidades, rendimientos o intereses originados de títulos valores, instrumentos financieros y contratos derivados, cuando ocurren cualquiera de las circunstancias siguientes:
 - ◆ se trata de una entidad emisora nacional o domiciliada en el Salvador;
 - ◆ el capital se encuentra invertido o colocado en El Salvador; y,
 - ◆ el riesgo asumido se encuentra localizado en el territorio salvadoreño.

La ubicación o localización también se considerará configurada si el sujeto que obtiene dichos resultados o rendimientos es un domiciliado en el país o un establecimiento o sucursal domiciliado para efectos tributarios.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos anteriores, las rentas no gravables, exentas o no sujetas obtenidas en otra jurisdicción por personas, fideicomisos y sucesiones salvadoreñas (domiciliadas en El Salvador), derivadas de créditos o financiamientos otorgados a personas, fideicomisos o sucesiones ubicados en el exterior, se consideran rentas gravadas en El Salvador, y la renta neta resultante debe sumarse a la renta neta o imponible obtenida El Salvador y pagar el impuesto respectivo.

La **renta neta** o **imponible** se determina restando de la renta obtenida, la cuantía de los costes y gastos necesarios para la producción y conservación de su fuente, así como las deducciones legales establecidas (LIRS art. 28; RLISR art.31).

Rentas exentas

(LISR art.4)

Entre las rentas excluidas del impuesto se incluyen:

- las **indemnizaciones** percibidas por determinados contratos de seguro (LISR art.4-7).
- los **intereses** abonados a instituciones financieras extranjeras autorizadas por el Banco Central de El Salvador. Esta exención se aplica a condición de que la institución financiera extranjera no esté constituida o domiciliada en Estados o territorios que (LISR art.4-11):
 - ◆ aplican un sistema impositivo territorial.
 - ◆ aplican un sistema de tributación mundial y permiten aplicar un crédito fiscal por el impuesto abonado en El Salvador sobre las rentas derivadas de dichos préstamos.
 - ◆ tienen regímenes fiscales preferenciales con baja o nula tributación, o paraísos fiscales.
- las rentas procedentes de la producción, distribución o venta de **libros**.
- las ganancias de capital sobre **bienes inmuebles**, siempre que la actividad de la empresa no tenga carácter habitual y el contribuyente haya sido propietario del inmueble durante los **6** años anteriores a la realización de la ganancia.

Deducciones

En este apartado, se analizan:

Gastos deducibles

Los sujetos pasivos pueden deducir aquellos gastos justificados e incluidos en la contabilidad que resultan necesarios para la generación del beneficio (LISR art.28).

Entre los gastos deducibles se encuentran (LISR art.29):

- Los **gastos necesarios y propios de la empresa** destinados exclusivamente a sus fines, tales como: fletes y acarreos no incluidos en los costes, publicidad, energía eléctrica, correos, llamadas telefónicas y gastos de oficina (LISR art.29-1).
- Las **remuneraciones** siguientes por (LISR art.29-2):
 - ◆ Salarios, dietas, honorarios, comisiones, aguinaldos, gratificaciones, etcétera, incluyendo los abonados a directores, representantes legales, etc., siempre que se hayan efectuado las retenciones correspondientes, en su caso.
 - ◆ las indemnizaciones laborales por despido y las bonificaciones por retiro voluntario, hasta un máximo de **1** mes de salario básico por año de servicio, siempre que no exceda de la cuantía media abonada en los últimos **12** meses (LISR art.4-3).
 - ◆ las contribuciones empresariales abonadas a la seguridad social, sindicatos, asociaciones, fundaciones o uniones de trabajadores, bajo condiciones específicas.
 - ◆ las indemnizaciones por causa de muerte, incapacidad o enfermedad.
- Las **dietas y gastos de viaje** (dentro y fuera de El Salvador) estrictamente relacionados con actividades generadoras de renta dentro de El Salvador. (LISR art.29-3)
- los gastos por el **alquiler de bienes muebles o inmuebles** directamente utilizados para la obtención de renta gravable (LISR art.29-4).
- las **primas de seguro** abonadas por activos utilizados para generar renta gravable (LISR art.29-5).
- los **impuestos**, tasas y contribuciones especiales derechos aduaneros e impuestos municipales sobre la importación de bienes y servicios y las contribuciones a la seguridad social, excepto el Impuesto sobre la Renta, el IVA, el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Inmuebles, las sanciones recargos e intereses, que no son deducibles (LISR art.29-6).
- los gastos por **combustibles** debidamente comprobados para maquinarias, transporte de carga, vehículos utilizados en la generación de renta (LISR art.29-8).
- los **gastos de mantenimiento** ordinario, siempre que no impliquen una mejora de los bienes o una prolongación de la vida de estos (LISR art.29-9).
- los intereses abonados sobre préstamos utilizados para financiar actividades productoras de renta gravable. La deducción de los intereses abonados a entidades vinculadas está sujeta a condiciones específicas (LISR art.29-10).
- La **depreciación**¹ (LISR art.30).
- Las **reservas legales** (LISR art.31).
- Determinados **gastos con fines sociales** (LISR art.32):
 - ◆ por la construcción y entrega de viviendas, escuelas, hospitales, servicios médicos, pensiones de retiro, seguros de vida y salud y demás prestaciones proporcionadas gratuitamente a los trabajadores en Guatemala, y en el exterior, en caso de asistencia médica, hospitalaria y estudios.
 - ◆ por la construcción y mantenimiento de obras de saneamiento proporcionadas gratuitamente a los trabajadores en sus propiedades o empresas, a los habitantes de una localidad y las obras que benefician a las regiones.
 - ◆ las aportaciones patronales para la constitución y funcionamiento de asociaciones o cooperativas, la constitución de fondos de cesantías y otras eventualidades de los trabajadores;
 - ◆ las donaciones al Estado, municipios y entidades de derecho y utilidad pública, con un límite del **20%** de la renta neta del periodo menos la cuantía de la donación.
 - ◆ las cuotas o aportaciones a sindicatos, asociaciones, fundaciones o gremiales de trabajadores.

¹ Ver Depreciación y amortización, más adelante.

Gastos no deducibles

(LISR art.29-A)

Con carácter general, no son deducibles aquellos gastos no necesarios para generar renta gravable. Entre los mismos se encuentran:

- los gastos personales del contribuyente y familiares, así como de los socios, asesores, directivos, etc.;
- las remuneraciones por servicios ajenos a la generación de ingresos computables;
- Los beneficios, las participaciones y dividendos abonados o acreditados a socios, accionistas o propietarios, salvo que se compruebe efectivamente que los capitales han sido invertidos en la fuente generadora de renta gravable;
- Las dietas y gastos de viajes no considerados indispensables para la actividad de la empresa;
- Las cuantías invertidas en la adquisición de bienes y mejoras permanentes de los activos y demás gastos, sin perjuicio de la correspondiente deducción por depreciación;
- el impuesto sobre la renta, el IVA y el impuesto sobre bienes inmuebles, abonado por el contribuyente (LISR art.29-6).
- las cuantías abonadas por la adquisición/alquiler de bienes inmuebles, vehículos, etc., para uso particular de accionistas, directores, representantes o consultores que no sean considerados necesarios para la generación de renta gravable;
- las utilidades del ejercicio destinadas al aumento del capital de la sociedad, o para la constitución de reservas cuya deducción no esté expresamente autorizada;
- los dividendos abonados a propietarios de acciones preferentes de la sociedad;
- las donaciones y aportaciones no incluidas en la ley;
- las pérdidas de capital (sólo pueden ser compensadas frente a las ganancias de capital). En ningún caso son deducibles las pérdidas derivadas de actos u operaciones efectuadas con personas vinculadas o residentes o domiciliadas en jurisdicciones baja o nula tributación;
- otros gastos no incluidos anteriormente, que no se consideran indispensables para la generación o conservación de la fuente de renta;
- las distribuciones ocultas de dividendos bajo la forma de intereses (LISR art.29-10).
- los intereses abonados sobre préstamos para la adquisición de activos no utilizados en la actividad gravable del contribuyente o empresa (LISR art.29-10).
- Aquellos gastos sujetos a retención que no han sido retenidos/ingresados en el Tesoro;
- Los intereses, comisiones y otros pagos abonados por operaciones financieras y de seguros cuando:
 - ◆ No se han efectuado las retenciones por el ISR o el IVA correspondiente, en su caso;
 - ◆ El prestamista es una persona residente vinculada que no declara las rentas gravadas.
 - ◆ los intereses exceden de la tasa promedio de interés activa sobre créditos (establecida por el Banco Central), más 4 puntos adicionales, o el prestamista está domiciliado en una jurisdicción de baja o nula tributación o paraíso fiscal.
 - ◆ El prestamista o la entidad aseguradora es una persona vinculada o localizada en una jurisdicción de baja o nula tributación o paraíso fiscal y el endeudamiento por las operaciones crediticias, de seguros o reaseguros excede del resultado de multiplicar por 3 veces el valor del patrimonio o capital contable promedio del contribuyente prestatario.

Lo anterior no se aplica a entidades financieras supervisadas ni a las sociedades cooperativas de ahorro e inversión.

- las cuantías amparadas en documentos relativos al control del ITBMPS cuando:
 - ◆ los sujetos emisores de los documentos no se encuentran inscritos como contribuyentes del impuesto;
 - ◆ las cuantías amparadas en los documentos no han sido asignadas y autorizadas por la administración tributaria; y,
 - ◆ los documentos no están a nombre del adquirente de los bienes o servicios, o se comprueba que este no ha soportado el impacto económico del gasto.

- los gastos de adquisición o uso de bienes o utilización de servicios no necesarios para la producción de renta o la conservación de esta.
- las donaciones no informadas por los donatarios, autorizadas por la administración tributaria, y las que superan los límites legales.
- los gastos no debidamente documentados y registrados contablemente.
- la amortización o la depreciación de derechos de llave, marcas y otros activos intangibles similares.
- los recargos, sanciones e intereses abonados por obligaciones tributarias.
- los gastos por castigos o **provisiones** no deducibles legalmente.
- las adquisiciones de bienes y servicios de cuantía igual o superior a **25** salarios mínimos mensuales:
 - ◆ no realizadas mediante cheque, transferencia bancaria, tarjetas de crédito o débito.
 - ◆ No formalizadas mediante contrato, escritura pública etc., en las permutas, mutuos de bienes no dinerarios, daciones en pago, cesiones de título de dominio de bienes, compensaciones de deudas u operaciones contables.
- las deducciones que no se encuentren contenidas expresamente en esta ley.

Depreciación y amortización

(LISR art.30)

Los contribuyentes pueden aplicar deducciones anuales por la depreciación de aquellos activos tangibles utilizados en la empresa o en cualquier otra actividad relacionada con la generación de renta gravable, durante un periodo superior a **12** meses. La depreciación se aplica mediante el método lineal.

Las deducciones por depreciación se calculan en base al coste original o de adquisición de los activos. El coste original de los bienes incluye los gastos incurridos en la adquisición, transporte, instalación, montaje y actividades similares, necesarias para dejar los bienes preparados para el uso. Desde el ejercicio fiscal de **2002**, las deducciones por depreciación deben ser calculadas sobre la base del coste histórico del activo (LISR art.30-2).

Los tipos de depreciación máximos anuales son (LISR art.30-3):

- edificaciones: **5%**.
- maquinaria: **20%**.
- vehículos: **25%**.
- otros bienes muebles: **50%**.

Una vez adoptados los porcentajes de depreciación, los contribuyentes no pueden modificarlos sin autorización previa de la Administración Tributaria.

La deducción por depreciación anual debe ser aplicada en el mismo ejercicio. Dicha depreciación no es acumulable y no puede ser trasladada hacia adelante (LISR art.30-7).

Los bienes utilizados al mismo tiempo en la producción de ingresos gravables y no gravables o que no constituyan renta, sólo son depreciables en la proporción correspondiente a los ingresos gravables (LISR art.30-9).

Los contribuyentes pueden aplicar una deducción por la depreciación del coste de adquisición o producción de software utilizado para la obtención y mantenimiento de la renta gravable a un tipo máximo anual del **25%** (LISR art.30-A).

Por el contrario, los activos intangibles como el fondo de comercio y las marcas comerciales no pueden ser amortizados (LISR art.29-19).

Los contribuyentes tampoco pueden depreciar las mercancías o existencias de inventario ni los terrenos rústicos y urbanos (LISR art.30-8).

Reservas y provisiones

(LISR art.31)

Los contribuyentes pueden deducir de la renta:

- Las **reservas legales** de las sociedades domiciliadas, constituidas en base a los beneficios netos de cada ejercicio, hasta los límites mínimos determinados por las normas relativas a cada tipo de sociedad. En el caso de sociedades que realizan operaciones sujetas y exentas, la reserva legal es deducible en la proporción correspondiente a las operaciones gravadas (LISR art.31-1).
- Los saldos de las deudas incobrables, siempre que (LISR art.31-2):
 - ◆ la deuda provenga de operaciones propias de la actividad de la empresa;
 - ◆ en su momento hayan sido computados como ingresos gravables y contabilizados oportunamente;
 - ◆ y,
 - ◆ se proporcione a la Administración Tributaria la información correspondiente.
- Por su parte, las entidades financieras supervisadas pueden constituir **reservas** de saneamiento de cuentas incobrables y de activos extraordinarios autorizadas por la Administración Tributaria. No obstante, en ningún caso son deducibles las reservas (LISR art.31-3):
 - ◆ deducidas en ejercicios anteriores.
 - ◆ constituidas en el ejercicio sobre créditos o préstamos clasificados como normales, normales declinantes y subnormales. Las reservas de saneamiento no deducidas en un ejercicio se consideran ingresos no gravados en el ejercicio siguiente al de su constitución.
 - ◆ constituidas sobre contingencias.
 - ◆ de activos extraordinarios, por la cuantía de la reserva de saneamiento de cuentas incobrables trasladada para su constitución.

Ganancias de capital

(LISR art.14)

Las ganancias de capital obtenidas por personas jurídicas, no dedicadas habitualmente a la compraventa de bienes muebles e inmuebles, se consideran renta ordinaria y, por tanto, sujetas a tributación cuando proceden de operaciones habituales.

Las ganancias de capital obtenidas en la transmisión de activos mantenidos por menos de un año, deben añadirse a la renta ordinaria y tributan a un tipo del **25%** (LISR art.42).

Por el contrario, Las ganancias de capital procedentes de transacciones no habituales y las procedentes de la transmisión de activos mantenidos por más de un año están sujetas a un tipo del **10%** (LISR art.14-A).

Las ganancias de capital se determinan deduciendo del valor de venta, el coste básico de los activos (menos las depreciaciones efectuadas en caso de transmisiones onerosas), el importe de las mejoras efectuadas para mantener su valor y el de los gastos necesarios para efectuar la transacción (LISR art.14-1).

Pérdidas

(LISR art.14-2)

Diferenciamos entre:

Pérdidas ordinarias

No existe posibilidad de traslado hacia adelante o hacia atrás de las pérdidas ordinarias.

Pérdidas de capital

Las pérdidas de capital procedentes de operaciones no habituales sólo pueden ser compensadas con ganancias de capital derivadas del mismo tipo. Este tipo de pérdidas pueden ser trasladadas hacia adelante para ser compensadas frente a ganancias de capital de los 5 años siguientes (LISR art.14-2).

Las pérdidas de capital procedentes de la enajenación de títulos valores extranjeros sólo pueden ser compensadas frente a las ganancias derivadas del mismo tipo de instrumentos en el ejercicio, o en los 5 años inmediatos siguientes, siempre que la pérdida haya sido declarada y registrada (LISR art.14-A-c).

Tipo de gravamen

Dentro de estos diferenciamos:

Rentas y Ganancias de capital

(LISR art.41)

El tipo general del impuesto para las personas jurídicas y sociedades irregulares o de hecho (residentes y no residentes) es del **30%**. Se aplica un tipo reducido del **25%** a los sujetos pasivos con una base imponible inferior a **US\$ 150.000**.

Los denominados grandes contribuyentes están sujetos, asimismo, a la denominada Contribución Especial para la Seguridad Nacional que se analiza más adelante.

Quedan excluidas del cálculo del impuesto, las rentas que hayan sido objeto de retención definitiva del ISR.

Las utilidades de los sujetos domiciliados referidos en este artículo se gravarán con un impuesto complementario cuando se distribuyan de acuerdo con lo establecido en la presente ley.

Por su parte, las ganancias de capital (LISR art.42) procedentes de transacciones habituales o de la venta de activos tangibles dentro de los **12** meses posteriores a la fecha de adquisición, deben añadirse a la renta neta imponible ordinaria y, por tanto, están sujetas al tipo ordinario del **30%**, o del **25%**, dependiendo de la cuantía de la base imponible.

Las ganancias de capital derivadas de transacciones no habituales y las procedentes de la transmisión de activos poseídos durante más de un año desde la fecha de adquisición son gravadas a un tipo del **10%** (LISR art.42).

Retenciones sobre pagos internos

Se analizan.

Dividendos

(LISR art.72)

Los dividendos y participaciones en beneficios abonados por las empresas (residentes y no residentes) a empresas residentes están sujetos a una retención definitiva del 5%.

Dicha retención no se aplica cuando los beneficios (LISR art.74-B):

- han sido objeto de retención del impuesto en distribuciones anteriores.
- son capitalizados en acciones nominativas o participaciones sociales de la propia entidad distribuidora.
- son reinvertidos por entidades sin personalidad jurídica.
- son abonados al Estado y otros entes de derecho público, las cooperativas y demás entidades de utilidad pública cualificadas.

Intereses

(LISR art.74-A)

Los préstamos, anticipos, o cualquier otra forma de financiación garantizada por las personas jurídicas residentes a sus accionistas, filiales, beneficiarios, entidades no vinculadas localizadas en el extranjero; en jurisdicciones de baja o nula tributación; a la oficina matriz, sucursales, agencias o cualquier otro tipo de parte vinculada localizada en el extranjero, se consideran distribuciones de beneficios y, por tanto, están sujetas a una retención del 5%.

Esta retención no se aplica cuando:

- el tipo de interés ha sido pactado a precio de mercado o superior.
- El contrato ha sido suscrito entre instituciones financieras supervisadas.
- El contrato ha sido suscrito por entidades (públicas o privadas), dedicadas habitualmente a la concesión de créditos.
- El prestatario es el Estado, los municipios, una institución autónoma, incluyendo los fideicomisos o fondos creados por aquellas instituciones y empresas de interés público o entidades sin ánimo de lucro.

Los intereses, premios y otras rentas procedentes de depósitos, abonados a empresas residentes por instituciones financieras salvadoreñas supervisadas, están sujetas a una retención final del 10% sobre la cuantía bruta (LISR art.27).

La renta de valores y otros instrumentos financieros derivados por empresas residentes está sujeta a una retención final del 10% sobre la cuantía bruta (CT art.159).

Regalías

Los pagos por regalías realizados a empresas residentes por la transmisión, el uso, el derecho de uso de bienes tangibles e intangibles (marcas comerciales, modelos, fórmulas secretas, el uso de equipos industriales, comerciales y científicos), están sujetos a una retención del 5%, sobre la cuantía bruta.

El impuesto retenido se considera un pago a cuenta, que puede ser acreditado frente al impuesto final adeudado (CT art.156-A).

Otros

Los premios y otras ganancias derivadas por empresas residentes procedentes de concursos, loterías, juegos de azar y sorteos están sujetos a una retención final del **15%** sobre la cuantía bruta (CT art.160).

Retenciones sobre pagos a no residentes

Las rentas derivadas por los no residentes están sujetas a una retención final del **20%** sobre la cuantía bruta (CT art.158). En caso de residentes en paraísos fiscales o territorios de baja tributación, el tipo aplicable es el **25%**. (CT art.158-A)

Dividendos

Generalmente sujetos a una retención final del 5% (LISR art.73), o del **25%**, en el caso de pagos efectuados a residentes localizados en paraísos fiscales o en territorios de baja tributación (CT art.158-A).

Por otra parte, las rentas derivadas por personas no residentes de valores y títulos negociados en bolsas de valores salvadoreñas están sujetas a una retención final del **3%** (CT art.158-d).

Intereses

Generalmente sujetos a una retención final del **20%** (CT art.158).

Los pagos por servicios financieros, incluyendo los intereses abonados a entidades financieras supervisadas, están sujetos a un tipo final del **10%** (CT art.158-c).

Regalías

Sujetas a una retención final de **20%** sobre la cuantía bruta (CT art.158), o del **5%**, en el caso de derechos relacionados con películas cinematográficas, videos, televisión por cable, satélite y similares, etc. (CT art.158-d).

Otras rentas

Honorarios de servicios por asistencia técnica: **20%** (CT art.158).

Pagos por seguros a entidades financieras reconocidas por el Supervisor Financiero: **5%** (CT art.158-b)

Premios y otras ganancias de loterías y del juego: **25%** (CT art.160)

B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas

(Ley: Decreto Legislativo N° 134, de 18-12-91 y sus modificaciones;
Reglamento: Decreto N° 101, de 21-12-92 y sus modificaciones)

Hecho imponible

Está constituido por la obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio fiscal (LISR art.1).

Se entiende por renta, al producto o utilidades (percibidas o devengadas) por los sujetos pasivos (en efectivo o en especie), provenientes de cualquier tipo de fuente, tales como las derivadas (LISR art.2):

- del trabajo (salarios, sueldos, honorarios, comisiones, etc.) y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales;
- del capital (alquileres, intereses, dividendos o participaciones); y
- de otros tipos de rentas, ganancias, etc., incluidos los incrementos de patrimonio no justificados.

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos del impuesto (LISR art.5):

- las personas físicas (domiciliadas y no domiciliadas) en El Salvador.
- las sucesiones y fideicomisos (domiciliados y no domiciliados) en El Salvador.
- los artistas y deportistas (domiciliados y no domiciliados) en El Salvador que actúan a título individual o como grupo.

Las personas mencionadas en los dos últimos epígrafes tributan como personas físicas.

Las rentas procedentes de herencias son gravadas en manos de los herederos, a partir del día siguiente a la aceptación de la herencia o de la entrega, en su caso (LISR art.21).

La renta de los fideicomisos se determina de la misma forma que la de las personas físicas (LISR art.22).

A efectos del impuesto, se consideran domiciliados en El Salvador (CT art.53):

- las personas físicas que residen (temporal o definitivamente) en El Salvador por más de **200** días consecutivos durante un año calendario.
- las personas físicas que tienen en El Salvador la sede principal de sus negocios. A tal efecto, la sede principal es el lugar donde se generan la mayor parte de las rentas del contribuyente.
- los fideicomisos constituidos en El Salvador, salvo que el documento constitutivo fije expresamente su domicilio fuera de El Salvador.
- las sucesiones abiertas en El Salvador.
- los bienes de una persona fallecida, siempre que los procedimientos de la sucesión sean realizados en El Salvador.
- los fideicomisos constituidos y las sucesiones abiertas bajo leyes extranjeras, siempre que:
 - ♦ La mayor parte de los fideicomisarios o herederos sean residentes en El Salvador.
 - ♦ Las actividades realizadas por los fideicomisarios o herederos con los bienes situados en El Salvador generen rentas sujetas al ISR.

Base imponible

Las personas físicas residentes sólo están sujetas al impuesto sobre sus rentas de fuente salvadoreña. No obstante, se aplican algunas excepciones al sistema territorial en relación con los intereses derivados de instituciones financieras extranjeras y los rendimientos de valores y otros instrumentos financieros extranjeros.

Las rentas de fuente salvadoreña se definen como aquellas rentas procedentes de bienes localizados en El Salvador, así como de actividades efectuadas o de capitales invertidos en el mismo y de servicios prestados o utilizados en El Salvador, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas implicadas y del lugar en el que se suscriban los contratos (LISR art.16).

Generalmente, las personas físicas son gravadas sobre la renta efectivamente percibida en el ejercicio fiscal. La renta se considera percibida no sólo cuando se percibe de forma efectiva, sino cuando es puesta a disposición del contribuyente (LISR art.17).

Las personas físicas obligadas a llevar contabilidad tributan sobre una base de devengo, en virtud de las normas aplicables a las empresas (LISR art.17).

No existe una clasificación de rentas en diferentes categorías.

En el caso de las personas físicas sujetas al impuesto, la renta gravable es igual a la suma de rentas de fuente salvadoreña, menos las deducciones permitidas.

En el caso de contratos de préstamo que no generan ingresos para el prestamista, los ingresos por intereses se consideran devengados al tipo de interés oficial promedio.

Rentas exentas

Exenciones y exclusiones

A efectos del impuesto los siguientes ingresos no constituyen renta (LISR art.3):

- Las cuantías percibidas por los trabajadores (en dinero/especie) en concepto de **dietas** (transporte, alimentación y estancia), **herramientas de trabajo**, **equipo de oficina**, etc., destinadas a la generación o conservación de la renta, debidamente justificadas y respaldadas.
- Las donaciones (entre cónyuges, ascendientes y descendientes del donante) y los **legados** o **herencias** percibidos por los contribuyentes.
- Por otra parte, la norma no considera gravables las rentas siguientes, quedando, por tanto, excluidas del cómputo de la renta obtenida (LISR art.4):
- Las remuneraciones, compensaciones y gastos de representación percibidos por diplomáticos, agentes consulares y demás representantes de países extranjeros acreditados, en base a reciprocidad.
- las **indemnizaciones** (en capital o renta) percibidas por causa de muerte, incapacidad, accidente o enfermedad, otorgadas por vía judicial o por convenio privado.
- Las indemnizaciones por **despido** y las bonificaciones por **retiro voluntario**, siempre que no excedan de un salario básico de 30 días por año de servicio. A tal efecto, el salario no podrá superar el salario promedio de los últimos **12** meses, siempre que dichos salarios hayan sido retenidos.
- Las **jubilaciones, pensiones o montepíos**.
- Las remuneraciones, compensaciones y dietas por gastos de representación percibidas por empleados o funcionarios públicos salvadoreños en el exterior.
- Los **intereses** y rendimientos de depósitos en entidades financieras supervisadas y de ahorro y crédito, percibidos por las personas físicas residentes titulares de los depósitos, con un saldo promedio mensual inferior a **US\$ 25.000,00**.

- El valor del **arrendamiento** de la vivienda, quinta o casa de recreo o esparcimiento, propiedad del contribuyente, habitada por este.
- las **indemnizaciones** abonadas por empresas de seguros.
- Los **premios** otorgados por la Asamblea Legislativa, por servicios relevantes prestados a la patria;
- Los **premios** otorgados a los trabajadores públicos, por servicios relevantes prestados a la patria en el desempeño de sus funciones;
- las ganancias derivadas de la venta de la **vivienda habitual** cuyo valor no supere los **723** salarios mínimos
- los **aguinaldos** percibidos por los empleados (públicos y privados), que no excedan de **2** salarios mínimos mensuales del sector comercio y servicios.

Rendimientos de trabajo

Dentro de este tipo de rendimientos analizamos:

Salarios

(LISR art.2-a)

Los rendimientos de trabajo se incluyen en la renta total de la persona física y son gravados a los tipos impositivos progresivos.

Las personas físicas residentes que perciben exclusivamente rentas salariales no superiores a **US\$ 9.100**, no están obligadas a presentar una declaración del impuesto y tienen derecho a aplicar una deducción personal de **US\$ 1.600**, no sujeta a comprobación. Por el contrario, los asalariados con rentas superiores a la cuantía anterior pueden aplicar las deducciones generales de la (LISR art.29), analizadas anteriormente y las deducciones personales de la (LISR art.33), que se analizan más adelante, que si están sujetas a comprobación (LISR art.29.7).

Rendimientos en especie

(LISR art.2)

Las prestaciones en especie se encuentran totalmente sujetas.

Pensiones

(LISR art.4-3)

Las jubilaciones, pensiones o montepíos, así como las cotizaciones obligatorias de los afiliados se consideran rentas no gravables a efectos del ISR (LISR art.4-3)

Por otra parte, las cotizaciones voluntarias son deducibles de la base imponible de ISR, hasta el 10% del ingreso base de cotización del afiliado (D 927-1996 art.22)

Remuneraciones de directores

Los honorarios y otras remuneraciones obtenidos por personas físicas residentes, en su calidad de miembros de un consejo de administración u otro órgano de gestión, son tratados como rentas de actividades económicas.

Rendimientos de actividades económicas

Las rentas por servicios independientes se incluyen en la renta del destinatario y tributan a los tipos progresivos. No obstante, se aplica una retención a las prestaciones de servicios personales abonados por las empresas. Esta retención es considerada como un pago a cuenta del impuesto sobre la renta.

Rendimientos de capital

(LISR art.2-c)

Los rendimientos del capital provenientes de alquileres, intereses, dividendos o participaciones) constituyen renta obtenida.

Se analizan los siguientes rendimientos:

Dividendos

(LISR art.72)

Los dividendos de sociedades residentes, percibidos por personas físicas residentes, están sujetos a una retención final del 5%.

Intereses

(LISR art.27)

Con carácter general, los intereses se incluyen en la renta total de la persona física y tributan a los tipos progresivos del impuesto. No obstante, se aplica una retención final del **10%**, a los intereses, premios y otros rendimientos derivados directamente por las personas físicas, de los depósitos bancarios o ingresos de las entidades supervisadas por la *Superintendencia del Sistema Financiero*.

Por otra parte, las personas físicas residentes están obligadas a declarar las rentas obtenidas por depósitos en entidades financieras extranjeras. Estas rentas están sujetas a tributación en El Salvador a un tipo del **10%**, cuando el impuesto abonado en el extranjero es inferior al impuesto a abonar en El Salvador sobre dichas rentas. En este caso, el impuesto abonado en el extranjero puede ser acreditado contra el impuesto final salvadoreño (LISR art.27-a, b y c).

Regalías

Las regalías abonadas a personas físicas residentes se incluyen en la renta total de la persona física y están sujetas a los tipos progresivos del impuesto (RLISR art.9-c).

Rendimientos del capital inmobiliario

Las rentas del capital inmobiliario abonadas a personas físicas residentes se incluyen en la renta bruta del perceptor y quedan sujetas a los tipos progresivos del impuesto (RLISR art.9-c).

Ganancias de capital

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes muebles e inmuebles se consideran renta ordinaria y están, por tanto, sujetas los tipos progresivos del impuesto, cuando proceden de operaciones habituales.

Las ganancias de capital derivadas de transacciones no habituales están sujetas a un tipo impositivo del 10%, siempre que el activo de capital ha sido mantenido por más de 1 año (en caso contrario las ganancias son consideradas renta ordinaria) (LISR art.42).

En el caso de las operaciones no habituales, la ganancia de capital se determina deduciendo de la cuantía de la operación, el coste básico del bien, la cuantía de las mejoras realizadas para mantener su valor y los gastos necesarios para efectuar la operación. Las pérdidas de capital derivadas de operaciones no habituales sólo pueden ser compensadas con ganancias de capital provenientes de operaciones no habituales (LISR art.14-1).

Deducciones personales

Analizamos:

Deducciones

(LISR art.33)

Las personas físicas domiciliadas, con rentas diversas, pueden deducir los siguientes gastos para calcular su base imponible:

- Los gastos abonados por **servicios médicos**, hasta una cuantía de **US\$ 800** (gastos relacionados con la hospitalización, medicinas, médicos, psicólogos, especialistas de laboratorio, fisioterapeutas y dentistas), incurridos en El Salvador por el contribuyente y sus ascendientes dependientes, cónyuge, hijos menores de **25 años** y empleados domésticos, siempre que estos gastos no se encuentren cubiertos por un seguro o indemnización y el destinatario sea residente (este último requisito no se aplica a los empleados públicos que trabajan en el extranjero).
- Los **gastos de educación**, hasta una cuantía de **US\$ 800** (en todos los niveles educativos y en centros de enseñanza autorizados), incurridos en El Salvador, para el contribuyente y sus hijos menores de **25 años** que no sean contribuyentes. Los asalariados con una renta superior a **US\$9.100,00** también tienen derecho a aplicar estas deducciones.
- Las contribuciones de seguridad social del empleado y las abonadas por los trabajadores domésticos (LISR art.32-6).

Deducciones personales y familiares en la base

Las personas físicas residentes cuya única fuente de renta procede de salarios que no excedan de **US\$9.100**, tienen derecho a una deducción personal de **US\$1.600** (LISR art.29-7).

Las demás personas físicas residentes no tienen derecho a la deducción.

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

No se aplican en El Salvador.

Pérdidas

Las pérdidas ordinarias no pueden ser trasladadas hacia atrás o hacia adelante.

Las pérdidas de capital procedentes de transacciones no habituales sólo pueden ser compensadas con ganancias de capital derivadas del mismo tipo. Las pérdidas de capital derivadas de transacciones no habituales pueden ser trasladadas hacia adelante para ser compensadas frente a las ganancias de capital de los 5 años siguientes (LISR art.14-2).

Por otra parte, las pérdidas de capital derivadas de la venta de títulos valores en el exterior pueden ser compensadas con las ganancias futuras por este mismo tipo de activos durante 5 años (LISR art.14-A)

Tipo de gravamen

Analizamos:

Rentas y Ganancias de Capital

Las personas físicas, las herencias y los fideicomisos residentes están sujetos al impuesto sobre su renta total en el año **2021** a los siguientes tipos impositivos progresivos (LISR art.37):

Base imponible (US\$)	Cuota (US\$)	Tipo (%)
Hasta 4.064,00	0	0
4.064,01 – 9.142,86	212,12	10
9.142,87 - 22.857,14	720,00	20
Más de 22.857,15	3.462,86	30

La cuota tributaria resultante no podrá ser superior al **30%** de la base imponible del contribuyente.

No se aplica ningún tipo de recargo adicional.

Las ganancias de capital provenientes de transacciones no habituales están sujetas al impuesto a un tipo del **10%**, a no ser que el activo de capital haya sido mantenido por el vendedor durante menos de un año, en cuyo caso las ganancias de capital se añaden a la renta neta imponible ordinaria y se aplican los tipos de gravamen progresivos (LISR art.42).

Retenciones sobre pagos internos

Los trabajadores están sujetos a una retención mensual sobre sus rendimientos del trabajo en base a los tipos de la escala siguiente (LISR art.65; D 95-2015 art.1-a):

Cuantía mensual (US\$)	Cuota (US\$)	Tipo (%)
Hasta 472,00	0	0
472,01 – 895,24	17,67	10
895,25 – 2.038,10	60,00	20
Más de 2.038,10	288,57	30

La base de retención incluye la totalidad de las remuneraciones del periodo, una vez deducidas las remuneraciones no gravadas (vgr. cotizaciones previsionales a fondos de pensiones) y las cotizaciones laborales a la seguridad social (D 95-2015 art.1-d).

La tabla anterior incluye las deducciones de **US\$1.600,00** aplicables a los asalariados (D 95-2015 art.1-e).

Para determinar la retención de los meses de junio y diciembre, el agente de retención debe realizar un recalcu considerando todas las remuneraciones gravadas acumuladas a dichos meses (hayan sido o no retenidas) (D 95-2015 art.1-f).

Dividendos

(LISR art.72)

Los dividendos, participaciones en beneficios y prestaciones similares abonados a las personas físicas residentes por personas físicas (o empresas) (residentes o no residentes), están sujetos a una retención del **5%** (LISR art.72). No obstante, esta retención no se aplica en relación con las distribuciones de beneficios abonadas a partir de **2012** que proceden de beneficios obtenidos en ejercicios fiscales anteriores de **2011**.

Intereses

Los intereses y otros rendimientos derivados directamente por las personas físicas de depósitos bancarios y los procedentes de entidades fiscalizadas por la Superintendencia Financiera, están sujetos a una retención final del **10%**, sobre el importe bruto (CT art.27 y 159).

Las rentas derivadas por las personas físicas residente de inversiones en valores u otros instrumentos financieros están sujetas a una retención al tipo del **10%** sobre el importe bruto (CT art.14-A).

Regalías

Los pagos por regalías derivados de la transmisión, el uso o derecho de uso de bienes tangibles e intangibles (marcas, modelos, fórmulas secretas, equipo industrial, comercial y científico, entre otros), percibidos por personas físicas residentes, están sujetos a una retención a cuenta del impuesto del **10%** sobre el importe bruto, (CT art.156-A).

Otras rentas

Las rentas obtenidas por personas físicas residentes, por servicios, arrendamientos, alquileres y préstamos están sujetas a una retención a cuenta del impuesto del **10%** sobre el importe bruto (CT art.156).

Los honorarios por la prestación de servicios independientes (incluyendo los honorarios de notario), abonados por personas jurídicas, empresas individuales, agencias gubernamentales, los municipios y otros órganos del Estado a las personas físicas residentes están sujetos a una retención a cuenta del impuesto del **10%**.

Los premios y otras ganancias derivadas por personas físicas residentes, procedentes de concursos, loterías, juegos de azar y sorteos están sujetos a una retención final del **15%** sobre la cuantía bruta (CT art.160).

Retenciones a no residentes

Las personas físicas no domiciliados en El Salvador, están sujetas a una retención definitiva del **20%** sobre la cuantía percibida (CT art.158).

Por otra parte, los pagos efectuados a personas domiciliadas o residentes en jurisdicciones de baja tributación, paraísos fiscales o con régimen preferenciales, están sujetas a una retención definitiva del **25%** (CT art.158-A).

Dividendos

Los dividendos abonados a personas físicas no domiciliadas en El Salvador están sujetos a una retención definitiva del **5%** sobre la cuantía abonada (LISR art.73).

En caso de abono de dividendos a personas domiciliadas o residentes en jurisdicciones de baja o nula tributación paraísos fiscales o con régimen preferenciales, están sujetas a una retención definitiva del **25%** (CT art.158-A).

Las cuantías abonadas a personas no domiciliadas en El Salvador por rendimientos de valores negociados en bolsas de valores salvadoreñas están sujetas a una retención definitiva del **3%** (CT art.158)

Intereses

Generalmente sujetos a una retención final del **20%** (CT art.158).

En caso de abono de intereses a personas domiciliadas o residentes en jurisdicciones de baja o nula tributación paraísos fiscales o con régimen preferenciales, están sujetas a una retención definitiva del **25%** (CT art.158-A).

Regalías

Sujetas a una retención final del **20%** sobre la cuantía bruta (CT art.158), o del **5%**, en el caso de derechos relacionados con películas cinematográficas, videos, televisión por cable, satélite y similares, etc. (CT art.158-d)

En caso de abono de regalías a personas domiciliadas o residentes en jurisdicciones de baja o nula tributación paraísos fiscales o con régimen preferenciales, están sujetas a una retención definitiva del **25%** (CT art.158-A).

Rendimientos de capital inmobiliario

Generalmente sujetos a una retención final del **20%** (CT art.158).

En caso de abono de este tipo de rendimientos a personas domiciliadas o residentes en jurisdicciones de baja o nula tributación paraísos fiscales o con régimen preferenciales, están sujetas a una retención definitiva del **25%** (CT art.158-A).

C. Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia

(Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia - D 162-15, de 5-11-15 y sus modificaciones)

La denominada *Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia*, recae sobre la adquisición o utilización de servicios de telecomunicaciones y sobre la transferencia de todo tipo de dispositivos que permiten la utilización de servicios de telecomunicación (LCEPSCC art.3).

Hecho imponible

(LCEPSCC art.3)

El hecho imponible de la CEPSCC está constituido por:

- El pago de servicios públicos de telefonía (fija y móvil);
- El pago por la contratación de servicios de televisión por cualquier medio;
- El pago por la contratación de servicios de transmisión de datos;
- La transferencia o importación de dispositivos que permiten la utilización de los servicios mencionados (terminales fijos o móviles, tabletas electrónicas, aparatos, tarjetas SIM y otros accesorios), excluyendo los ordenadores y televisores; y,
- El retiro o desafectación de los anteriores dispositivos y el autoconsumo de servicios de telecomunicaciones por parte de los socios, directivos, apoderados o personal de la empresa, al grupo familiar o en favor de terceros de forma gratuita.

Los pagos de los 3 primeros servicios constituyen hechos imponibles de la contribución especial cuando son contratados en El Salvador².

La Contribución Especial se devenga (LCEPSCC art.6):

- En los **servicios de telecomunicaciones**: en el momento del pago de estos;
- En las **transferencias**: en el momento de entrega de los dispositivos tecnológicos, o cuando se efectúa el pago, lo que ocurra primero;
- En las **importaciones**: cuando se produce la importación definitiva;
- En los servicios o transferencias mediante **pago parcial**: en el momento del pago. En los servicios de telecomunicaciones bajo la modalidad prepago, en el momento del pago de estos; y,
- En el **retiro o desafectación** de dispositivos tecnológicos: en la fecha del retiro de los bienes. En caso de autoconsumo, cuando se verifica el uso o utilización de dichos servicios.

Sujeto Pasivo

(LCEPSCC art.4)

Son sujetos pasivos de la Contribución Especial:

- Los usuarios y revendedores de servicios de telecomunicaciones proporcionados por los operadores de redes comerciales de telecomunicaciones;
- Los adquirentes e importadores de dispositivos tecnológicos;

2 Se entiende que el servicio es contratado en El Salvador, cuando la actividad que genera el servicio inicia o es desarrollada en este, incluyendo las llamadas de cobro revertido finalizadas en el país y la itinerancia (roaming).

- Los representantes de los usuarios de los servicios de telecomunicaciones y que bajo sus órdenes o instrucciones deban emplear sistemas de telecomunicaciones; y,
- Los sujetos pasivos prestadores de servicios de telecomunicaciones que efectúan el retiro o desafectación de dispositivos tecnológicos, así como el autoconsumo de servicios de telecomunicaciones producidos por los mismos.

Por el contrario, no se consideran sujetos pasivos:

- Las misiones diplomáticas, consulares y sus agentes, bajo el principio de reciprocidad; los organismos internacionales, agencias de desarrollo o cooperación de Estados o países extranjeros; y,
- Los sujetos pasivos dedicados a la actividad de Centros Internacionales de Llamadas (“*call centers*” o “*contact centers*”).

Son responsables del pago de la contribución especial, en calidad de agentes de retención (LCEPSCC art.5):

- Los proveedores de servicios de telecomunicaciones;
- Los proveedores de servicios de televisión por suscripción por cualquier medio;
- Los proveedores de servicios de transmisión de datos; y,
- Los sujetos pasivos que transfieren dispositivos tecnológicos (terminales fijos o móviles, tabletas electrónicas, aparatos y sus accesorios), incluso aquellos cedidos en arrendamiento o comodato.

El agente de retención es responsable solidario del pago de la contribución especial.

La contribución especial debe ser retenida por los agentes de retención en el momento de su causación.

Base Imponible

(LCEPSCC art.7)

Con carácter general, la base imponible está constituida por el valor de la contraprestación, excluyendo el IVA y la propia contribución especial. En el caso de contraprestaciones mediante pago parcial, la base imponible es el valor de cada contraprestación parcial.

No obstante, la base imponible se determina en:

- los **servicios de telecomunicaciones integrados**: por la suma de las contraprestaciones por cada servicio (por período mensual o pago parcial), correspondientes al mismo sujeto prestatario.
- los **retiros o desafectaciones** de dispositivos tecnológicos: por el precio de venta al público asignado por el proveedor, o en su defecto, el precio de mercado.
- las **importaciones** definitivas: por el valor aduanero, más los derechos arancelarios correspondientes.

Tipo de gravamen

(LCEPSCC art.7)

El tipo de gravamen aplicable a la Contribución es del 5%.

Liquidación y pago del impuesto

(LCEPSCC art.9)

La Contribución Especial se liquida mensualmente. Los agentes de retención están obligados a presentar una declaración jurada electrónica a la Administración Tributaria consignando las operaciones gravadas y exentas; la cuantía de la base imponible y las retenciones efectuadas. La obligación de presentación de la declaración subsiste, incluso cuando el agente de retención no ha realizado operaciones gravadas en el período.

Las retenciones efectuadas por el agente de retención deben ser ingresadas en los primeros **10** días hábiles siguientes a la finalización del periodo tributario.

En las importaciones, la contribución se liquida ante la Dirección General de Aduanas, junto con la de los impuestos aduaneros.

La contribución abonada en las importaciones de aquellos bienes que, posteriormente, van a ser transferidos para la utilización de los servicios de telecomunicaciones puede ser acreditada contra la liquidación de la contribución en el período tributario a cargo del agente de retención o contribuyente.

Esta contribución especial no constituye coste o gasto deducible a efectos del Impuesto Sobre la Renta.

La administración de la Contribución corresponde a la Administración Tributaria (LCEPSCC art.10).

II. Impuestos sobre la Propiedad

A. Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces

A. Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces

(Ley del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces – LITBR - Decreto Legislativo N° 552, publicado el 18-12-86 y sus modificaciones)

Hecho imponible

(LITBR art.1)

El denominado *Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces (ITBR)*, grava las transmisiones inter vivos (onerosas y lucrativas) de bienes inmuebles en El Salvador, con la excepción de:

- Las adjudicaciones de bienes en la disolución de sociedades, cuando el adjudicatario es el mismo socio que los aportó a la sociedad;
- Las cesiones de derechos hereditarios sobre inmuebles con anterioridad a la aceptación de la herencia por parte del cedente.
- La constitución o traspaso de derechos de usufructo, uso o habitación.
- Las adquisiciones de bienes por el Estado y demás entidades públicas descentralizadas, incluidas las fundaciones.

- Las donaciones para la creación o el fomento del denominado *Bien de Familia*.
- Las donaciones en favor de los sindicatos de trabajadores.
- El fideicomiso inter vivos a favor del fideicomitente, cuando los bienes fideicomitidos vuelven a éste después del plazo.
- Las enajenaciones de bienes de valor no superior a **US\$28.571,43**.
- Los casos de fusión de sociedades que sean propietarias de bienes inmuebles.

Sujeto pasivo

(LITBR art.2)

Se consideran sujetos pasivos del impuesto, las personas físicas y jurídicas que adquieren inmuebles.

Base imponible

(LITBR art.3)

El ITBR se aplica sobre el valor real del inmueble transferido, cuyo valor no puede ser inferior a:

- **12** veces la cuantía del alquiler anual del inmueble transmitido.
- La cuantía de las deudas garantizadas sobre el inmueble, incrementadas en **una tercera parte** del valor de este.

En cualquier caso, el valor pericial establecido por los tasadores contratados por la Administración Tributaria prevalece sobre las reglas de los epígrafes anteriores.

Tipo de gravamen

(LITBR art.4)

El ITBR se aplica de acuerdo con la siguiente tarifa:

Valor del inmueble (US\$)	Tipo (%)
Hasta 28.571,43	Exento
Más de 28.571,43	3

En caso de parcelación de un mismo inmueble, cada parcela se considera como un bien independiente.

El impuesto debe ser abonado por el comprador del bien inmueble.

Exenciones

No se aplican en el impuesto. Sólo son de aplicación las contenidas en leyes especiales.

Liquidación y pago del impuesto

(LITBR art.7 y 20)

Los sujetos pasivos están obligados a declarar y abonar el impuesto en los **60** días siguientes a la fecha de venta del inmueble. El pago se efectúa en las oficinas de recaudación correspondientes o en las entidades financieras autorizadas.

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

A.

Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (ITBMPS)

(Ley: Decreto Legislativo N° 296, publicado el 31-07-92 y sus modificaciones – LITBMPS; Reglamento: Decreto N° 83, de 21-09-92 y sus modificaciones – RLITBMPS)

Hecho imponible

Está constituido por:

- las **transmisiones onerosas** de bienes muebles corporales (LITBMPS art.4);
- el **retiro o desafectación** de bienes muebles corporales efectuado por los contribuyentes, para uso o consumo propio, de los socios, directivos o personal de la empresa. (LITBMPS art.11);
- las **importaciones** definitivas de bienes muebles corporales y servicios (LITBMPS art.14); y,
- las **prestaciones de servicios** mediante contraprestación o por la utilización de estos para uso y consumo propio del contribuyente, socios, directivos o el personal de la empresa, etc. (LITBMPS art.16).

El impuesto se **devenga**:

- En las **transferencias** de bienes: cuando se emite el documento de la operación (LITBMPS art.8);
- En el **retiro** de bienes de la empresa: en la fecha del retiro (LITBMPS art.12);
- En las **importaciones** de bienes y servicios: en el momento de la importación de los bienes. En el caso de los servicios, en el momento de emisión del documento por el prestador del servicio; cuando se efectúa el pago o cuando finaliza la prestación, lo que ocurra primero (LITBMPS art.15);
- En las **prestaciones de servicios**, cuando (LITBMPS art.18):
 - ♦ se emiten los comprobantes correspondientes;
 - ♦ finaliza la prestación;
 - ♦ se entrega el bien (objeto del servicio) en arrendamiento, subarrendamiento, uso o disfrute;
 - ♦ se produce la entrega, si la prestación incluye la entrega o transferencia de un bien o ejecución de obra; y,
 - ♦ se realiza el pago (total o parcial) de los servicios.

- En las prestaciones de servicios regulares o periódicos: en el momento de emisión de los comprobantes, o al término del periodo para el pago, lo que ocurra primero; y,
- En los **arrendamientos** con opción de compra o promesa de venta: en el momento de la exigencia del pago o al perfeccionarse la venta.

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos del impuesto, en calidad de contribuyentes o responsables (LITBMPS art.20):

- Las personas físicas o jurídicas;
- Las sucesiones;
- Las sociedades nulas, irregulares o, de hecho;
- Los fideicomisos;
- Las asociaciones cooperativas; y,
- La unión de personas, socios, consorcios o cualquiera que fuere su denominación.

Las instituciones gubernamentales, sus organismos y empresas también son sujetos pasivos, incluso cuando se encuentran exentos de todo tipo de gravámenes, salvo cuando realizan actividades bursátiles.

Se consideran contribuyentes del impuesto:

- los **productores**, los **comerciantes** (mayoristas o minoristas) y otras personas que realizan entregas sujetas de forma habitual o en el curso de una actividad económica (LIVA art.22).
- los **importadores** (habituales y no habituales) de bienes muebles corporales o de servicios sujetos (LIVA art.23).
- las personas que prestan servicios de forma habitual mediante contraprestación (LIVA art.24).
- las personas que eliminan residuos o productos similares.

En caso de entregas realizadas por no residentes, el receptor de los servicios es responsable del pago del impuesto y debe aplicar una retención del **13%**, en su caso (CT art.161).

Por el contrario, no se consideran contribuyentes:

- las personas y entidades (distintas de las sociedades e importadores), que han efectuado transferencias de bienes o prestaciones de servicios (gravadas y exentas) por una cuantía inferior a **US\$5.715** en los últimos **12** meses y cuando la totalidad de sus activos es inferior a **US\$2.286** (LITBMPS art.28).
- las personas que inician actividades, siempre que su activo sea inferior a **US\$2.286**. La exclusión no afecta a las importaciones (LITBMPS art.29).

Base imponible

Con carácter general, la base imponible del impuesto está constituida por (LITBMPS art.47):

- el **precio o remuneración** pactada en las transferencias de bienes o en las prestaciones de servicios, respectivamente.
 - ◆ También se incluyen, todas las cuantías cargadas adicionales (reajustes de precios, intereses, gastos, embalajes, fletes, seguros, envases, etc., así como los impuestos especiales adicionales, distintos del IVA (LIVA art.51).

- ◆ Por el contrario, se excluyen las reducciones de precios, bonificaciones, descuentos usuales (LIVA art.52).
- el **valor aduanero** en las importaciones o internaciones.

Sin perjuicio de la regla general, las bases imponibles específicas se determinan (LIVA art.48):

- En las **transferencias** de bienes muebles corporales: por el precio fijado en la operación. En caso de **remates**, por el precio de adjudicación más los derechos del subastador;
- En los **arrendamientos** de bienes con promesa de venta u opción de compra: por la renta periódica de arrendamiento y, en caso de venta o compra, por el valor residual del bien;
- En los **retiros** de bienes de la empresa: por el precio de venta al público asignado o por el precio corriente de mercado;
- En las ventas y transferencias de **establecimientos mercantiles** y otras universalidades: por el valor de los bienes muebles corporales incluidos en la transferencia;
- En las **permutas** y operaciones semejantes: por el valor de los bienes de cada parte;
- En las ventas abonadas con servicios: por el valor de dichos bienes;
- En las **importaciones** e internaciones: por el valor aduanero (CIF), incrementado por los derechos arancelarios y los Impuestos Específicos al Consumo correspondientes, excluyendo este impuesto;
- En las **prestaciones de servicios**: por el valor total de la contraprestación. En caso de entrega de bienes en pago de prestaciones de servicios, por el valor de los primeros;
- En los **contratos** de instalación, de ejecución de obras y de especialidades, como en los contratos generales de construcción: por el valor o precio convenido;
 - ◆ En las dos prestaciones de servicios anteriores, cuando se incluyen bienes, el valor de estos últimos se añade a la base imponible (aunque su entrega individual no se encuentre afecta);
- En el **autoconsumo de servicios**: por el precio asignado a estos que, en ningún caso, puede ser inferior al precio de mercado;
- En los **arrendamientos y cesiones** de uso y disfrute temporal de inmuebles destinados a actividades comerciales o industriales: por la cuantía de la renta convenida; y,
- En las prestaciones de servicios de comisionistas, consignatarios, corredores etc., por la comisión o remuneración pactada.

Por el contrario, no forman parte de la base imponible, las indemnizaciones no consideradas contraprestaciones de las transferencias de dominio o de las prestaciones de servicios. Tampoco integran la base imponible, las propinas, cotizaciones previsionales, sindicales o similares (LIVA art.49).

Tipos de gravamen

(LIVA art.54)

El tipo ordinario del impuesto es el **13%**.

Las exportaciones de bienes y servicios tributan a un tipo **cero**.

Exenciones

Se aplica una exención a las **importaciones** definitivas (LITBMPS art.45):

- efectuadas por las representaciones y agentes diplomáticos o consulares acreditados en El Salvador, sujeto a reciprocidad;
- efectuadas por instituciones u organismos internacionales y sus funcionarios;
- de bienes efectuadas por pasajeros y tripulantes, en base al régimen de equipaje de viajeros, exonerados de derechos de aduanas;

- de bienes donados (desde el extranjero) a entidades de utilidad pública calificadas;
- donaciones, de acuerdo con convenios celebrados por El Salvador;
- de bienes importados por los municipios para sus obras;
- de maquinaria para su utilización en la producción de bienes y servicios por determinados sujetos pasivos debidamente inscritos;
- de autobuses, microbuses y vehículos de alquiler dedicados al transporte público de pasajeros; y,
- de medicamentos antirretrovirales para el tratamiento del VIH y SIDA, efectuadas por el Ministerio de Salud, la seguridad social y otras entidades públicas sanitarias.

Están exentos del impuesto los siguientes **servicios** (LIVA art.46):

- de **salud** prestados por entidades públicas e instituciones de utilidad pública calificadas;
- de arrendamiento subarrendamiento o cesión del uso o disfrute temporal de **viviendas residenciales**;
- prestados en relación de dependencia (empleados) y los prestados por funcionarios;
- de **espectáculos públicos culturales** autorizados;
- educativos prestados por las escuelas, universidades e instituciones similares;
- Los **intereses** sobre depósitos y préstamos realizados por bancos e instituciones financieras supervisadas, asociaciones, cooperativas;
- Los intereses de valores al portador emitidos por el Estado, sus agencias autónomas o por instituciones privadas (en el último caso, a través de una Bolsa de Valores);
- de suministro de **agua** y alcantarillado prestados por instituciones públicas;
- de **transporte público** terrestre de pasajeros;
- las **primas** abonadas por seguros de personas, así como los reaseguros en general;
- las **cotizaciones patronales** a las administradoras de fondos de pensiones, en lo relativo a las comisiones de administración de las cuentas de los trabajadores;
- la **lotería** nacional de beneficencia;
- de suministro de **agua potable** para fines domésticos y sin ánimo de lucro en sectores rurales.

Determinación del impuesto

El impuesto se determina por la diferencia entre el **débito fiscal**, derivado del traslado del impuesto a los adquirentes de bienes y servicios, y el **crédito fiscal** por el IVA soportado por el contribuyente en la adquisición de bienes y servicios o el abonado en las importaciones efectuadas en el periodo (LITBMPS art.64).

Cuando entre las operaciones realizadas por el contribuyente se encuentran operaciones no sujetas y exentas, el crédito fiscal deducible está constituido por la proporción obtenida de dividir las operaciones gravadas entre la cuantía total de las operaciones realizadas (LITBMPS art.66).

Cuando el **crédito fiscal** es superior al **débito fiscal**, los contribuyentes pueden aplicar dicho saldo a los periodos siguientes, hasta su deducción total (LITBMPS art.67).

El derecho a la deducción del crédito fiscal es propio de cada contribuyente y, por tanto, no puede ser transmitido a terceros, excepto en los casos de continuación del negocio o de fusiones o absorciones de sociedades. (LITBMPS art.69).

El impuesto abonado no constituye un coste, salvo en el caso de bienes o servicios destinados al uso o consumo final; a operaciones exentas o sujetos excluidos del impuesto. Tampoco se considera un gasto deducible a efectos del impuesto sobre la renta (LITBMPS art.70).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se liquida mensualmente mediante declaración jurada, incluyendo las operaciones gravadas, exentas y no sujetas realizadas en el periodo, dejando constancia del débito y crédito fiscal del mismo periodo, así como los remanentes de este último, tras pasados de periodos anteriores (LIVA art.93)

La declaración jurada (incluyendo el pago), debe ser presentada en la Administración Tributaria, o en las entidades financieras autorizadas, dentro de los **10** primeros días hábiles del mes siguiente al periodo de liquidación. En ese mismo plazo deben ingresarse los impuestos retenidos o percibidos por los agentes de retención o de percepción (LIVA art.94).

Por su parte, el impuesto sobre las importaciones debe ser liquidado en las Aduanas, en el mismo acto de liquidación de los impuestos aduaneros y su importe se abona en la Administración Tributaria.

IV. Impuestos Selectivos

- A. Impuestos sobre Productos del Tabaco
- B. Impuestos sobre Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas
- C. Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas
- D. Gravámenes Relacionados con el Control y Regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos similares
- E. Impuesto Especial a la Matrícula por primera vez de Bienes en el Territorio Nacional
- F. Impuesto Especial sobre Combustibles
- G. Contribución de Conservación Vial
- H. Contribución Especial para el Fondo Solidario para la Salud (FOSALUD)

A. Impuestos sobre Productos del Tabaco - IPT

Ley: Decreto Legislativo N° 539, publicado el 22-12-04 y sus modificaciones - LIPT)

Hecho imponible

(LIPT art.3)

El hecho imponible de los denominados *Impuestos sobre Productos del Tabaco* (ad valorem y específicos) está constituido por la producción interna y la importación de estos productos, así como por el retiro o desafectación de los anteriores, para uso o consumo personal del productor o de terceros.

El impuesto se devenga (LIPT art.5):

- En la **producción interna**: en el momento de salida de fábrica o de los almacenes de los productos gravados.
- En las **importaciones**: en el momento en que se producen las mismas.
- En el caso de **retiro o desafectación**: en la fecha en que se producen estas operaciones.

Sujeto pasivo

(LIPT art.2)

Son sujetos pasivos del impuesto, los **fabricantes e importadores** de los productos del tabaco. Por el contrario, no se consideran sujetos pasivos, los fabricantes o elaboradores artesanales de dichos productos en el Salvador, siempre que no superen los límites establecidos en la (LITBMPS art.28) **US\$2.286**.

También se consideran sujetos pasivos del impuesto ad valorem, las personas que venden productos del tabaco a precios superiores al consignado en los paquetes. (LIPT art.2-A)

Base imponible y Tipo de gravamen

(LIPT art.4)

La producción interna y la importación de los productos del tabaco está sujeta a:

- Un **impuesto específico** de **2,25** centavos de dólar USA (**US\$0,0225**) por cada cigarro, cigarrillo, cigarrito o cualquier otro producto elaborado del tabaco. En el caso de tabaco picado, el impuesto específico se aplica por cada gramo de contenido.
- Un **impuesto ad-valorem**, que se determina aplicando:
 - ♦ un tipo del **39%** sobre el precio sugerido de venta al consumidor declarado, excluyendo el ITBMPS y el Impuesto Específico anterior.
 - ♦ Un tipo del **100%** sobre el precio indicado anteriormente, en el caso de los denominados puros o habanos.

Además de lo anterior, en el caso de productos importados, el precio de venta al consumidor debe incluir el valor CIF real o estimado por las Aduanas, más los impuestos, gravámenes, tasas, derechos o recargos correspondientes a la importación.

Liquidación y pago del impuesto

(LIPT art. 7 y 8)

- En el caso de **producción interna**: los fabricantes están obligados a presentar una declaración jurada mensual (ordinaria o electrónica) por las operaciones gravadas y exentas realizadas ante la Administración Tributaria y a abonar el impuesto en la Tesorería o en las entidades financieras autorizadas, en los primeros **10** días hábiles del mes siguiente al periodo tributario correspondiente.
- En el caso de **importaciones**: los impuestos sobre la importación se liquidan en el mismo acto en el que se determinan los derechos aduaneros. El pago se efectúa en las oficinas de recaudación o en las entidades financieras autorizadas por el Ministerio de Hacienda.

El pago del impuesto no constituye para los sujetos pasivos renta gravable, ni coste o gasto deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta.

B. Impuestos sobre Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas

Ley: Decreto Legislativo N° 640, publicado el 7-3-1996 y sus modificaciones)

Hecho imponible

(D 640-96 art.42-A)

El hecho imponible del impuesto está constituido por:

- la **producción e importación** de bebidas alcohólicas y de alcohol etílico potable; y
- el **retiro o desafectación** de estos productos para uso o consumo personal del productor, socios, accionistas, directivos, apoderados, asesores, personal de la empresa, grupo familiar de cualquiera de ellos o de terceros.

El impuesto se devenga (Ley art.42-B):

- En el caso de **producción interna**: en el momento de la salida de fábrica o de los almacenes de los productos gravados.
- En las **importaciones**: en el momento en que se producen las mismas.
- En caso de **retiro o desafectación**: en la fecha en que se produzca la misma.

Sujeto pasivo

(D 640-96 art.42-C)

Se consideran sujetos pasivos del impuesto, los productores e importadores de los productos gravados, así como los vendedores de alcohol etílico potable.

Base imponible

(D 640-96 art.43)

La base imponible del tributo se determina en base al **precio de venta sugerido al público**, declarado por los sujetos pasivos a la Administración Tributaria.

Para los productos importados, el precio de venta sugerido al público debe incluir el valor aduanero más los impuestos, gravámenes, tasas, derechos, recargos y accesorios liquidados en la declaración aduanera, excluyendo estos impuestos y el ITBMPS.

Tipo de gravamen

El alcohol etílico potable (producido en El Salvador o importado), está gravado por un impuesto de **10** centavos de dólar (**US\$ 0,10**), por litro de alcohol etílico potable (o proporción de este), excluyendo las exportaciones (D 640-96 art.42-D).

Por su parte, las bebidas alcohólicas (de producción interna o importadas), están sujetas a un impuesto ad valorem y uno sobre el contenido alcohólico (D 640-96 art.43):

- El **impuesto ad valorem** se aplica a un tipo del **8%** sobre la base imponible anterior. Este tipo también se aplica sobre el diferencial de precio, en el caso de las ventas a precios superiores al precio de venta sugerido al público.
- El **Impuesto sobre Contenido Alcohólico** se aplica en dólares de los Estados Unidos, tomando como referencia la clasificación arancelaria correspondiente, aplicando unos tipos que varían entre los **3,25 (US\$ 0,0325)** y **16 (US\$ 0,16)** centavos de dólar de los Estados Unidos.

Liquidación y pago del impuesto

(D 640-96 art.45 y 45-A)

Los **productores** de bebidas alcohólicas sujetos deben presentar una declaración jurada mensual por las operaciones gravadas y exentas del periodo y a abonar el impuesto en la Tesorería de la Administración Tributaria o en las entidades financieras autorizadas. La obligación de declarar subsiste, aunque no se hayan realizado operaciones en el periodo tributario.

Por su parte, los **importadores** están obligados a liquidar el impuesto en la Aduana, en el mismo acto en el que se determinan los derechos aduaneros y el pago y el pago en la tesorería o en las entidades bancarias autorizadas.

El pago del impuesto por los sujetos pasivos, no constituye renta gravable ni costo o gasto deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta.

C. Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas

(Ley: Decreto Legislativo N° 237, publicado el 21-12-2009 y sus modificaciones)

El Decreto 237/2009, prevé un impuesto monofásico sobre bebidas denominado *Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas*.

Hecho imponible

(D 237-09 art.2)

El hecho imponible de los impuestos (ad-valorem y específico) está constituido por:

- la **producción e importación** de los productos gravados, y;
- el **retiro o desafectación** de estos, para uso o consumo personal del productor o de terceros.

El impuesto se devenga (D 237-09 art.5):

- en la **producción interna** de bienes: en el momento de la salida de los productos terminados de la fábrica, bodegas o almacenes.
- En las **importaciones**: en el momento en que se produce la importación.
- En el **retiro y desafectación** de bienes: en la fecha en que se producen dichas operaciones.

Sujeto pasivo

(D 237-09 art.7)

Se consideran sujetos pasivos del impuesto, los productores e importadores de los productos gravados que, a su vez, sean contribuyentes del ITBMPS.

Exenciones

(D 237-09 art.3)

Se aplica una exención a:

- Las **exportaciones** de los bienes gravados. No se consideran exportaciones, las transferencias de bienes a sujetos amparados por regímenes aduaneros especiales.
- Las **importaciones**, la **producción** o las **retiradas** de refrescos con un contenido de leche en volumen superior al **20%** por litro (o proporción equivalente), así como los productos concentrados con un contenido de leche en volumen equivalente.
- Las importaciones, la producción o las retiradas de refrescos, concentrados de cereales, complementos nutricionales o medicinales para consumo humano (incaparina, maicena, avenas, atoles).
- Las donaciones de productos gravados al Estado, municipios e instituciones de utilidad pública cualificadas.

Base imponible

(D 237-09 art.4)

La base imponible del impuesto está constituida por el **precio de venta sugerido al público**. En las importaciones, este precio de venta debe incluir el valor aduanero (CIF), excluyendo los impuestos, gravámenes, tasas, derechos, recargos y accesorios liquidados en la declaración de mercancías, formulario aduanero o documento análogo, aunque tales pagos se encuentren diferidos o afianzados. (D 237-2009 art.4).

Tipo de gravamen

La producción, importación y el retiro de los bienes gravados están sujetos a los **impuestos específicos y ad-valorem** siguientes:

Las bebidas energizantes o estimulantes están sujetas a un **impuesto específico** de **20** centavos de dólar (**US\$ 0,20**) por litro, o en proporción a su volumen (D 237-2009 art.4-A).

Las muestras de las bebidas energizantes o estimulantes sin valor económico también son gravadas con el impuesto específico.

Asimismo, se aplica un **impuesto ad-valorem** a los tipos siguientes (D 237-09 art.4-B):

- **Bebidas carbonatadas o gaseosas** (simples o endulzadas) y las **bebidas energizantes o estimulantes**, así como las preparaciones concentradas o en polvo utilizadas en la elaboración de dichas bebidas: **10%**.
- **Bebidas isotónicas** o deportivas, fortificantes, jugos, néctares, bebidas con jugo, refrescos y preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de las referidas bebidas, diferentes a las referidas anteriormente: **5%**.

Las muestras sin valor económico también son gravadas por el impuesto ad-valorem, constituyendo su base imponible el precio de venta sugerido al consumidor que los mismos productos tienen cuando se comercializan.

Los impuestos soportados en la importación de materias primas e insumos para la producción de los bienes gravados son acreditables de los impuestos causados por la producción de estos en el período tributario respectivo.

Las exportaciones y las donaciones de bienes del periodo no se consideran sujetas al impuesto.

Liquidación y pago del impuesto

(D 237-09 art.11)

Los productores están obligados a liquidar mensualmente estos impuestos mediante declaración jurada y proceder al pago correspondiente en la Administración Tributaria o en las entidades financieras autorizadas, dentro de los primeros **10** días hábiles del mes siguiente al periodo tributario correspondiente.

La obligación de declarar subsiste incluso cuando no ha lugar al pago del impuesto (D 237-2009 art.13).

El pago de estos impuestos no constituye renta gravable, ni coste o gasto deducible a efectos del ISR para los sujetos pasivos (D 237-209 art.14).

D. Gravámenes Relacionados con el Control y Regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos similares

(Ley: Decreto legislativo N° 540, publicado el 22-10-2004 y sus modificaciones)

La presente Ley tiene por objeto regular el establecimiento y aplicación de los derechos fiscales e impuestos relacionados con el uso, fabricación, importación, exportación y comercialización de armas de fuego, municiones, explosivos y artículos similares; su almacenaje, transporte, transferencia de propiedad, portación o tenencia; la reparación y modificación de armas de fuego; la recarga de municiones; y el funcionamiento de polígonos de tiro (D 540-04 art.1).

Asimismo, regula el impuesto a las armas de fuego, partes y accesorios de éstas, municiones e insumos para recargarlas, productos pirotécnicos y materia prima para elaborar estos productos.

En esta sección sólo se analiza el impuesto ad valorem aplicado a las ventas e importaciones de los bienes

objeto de gravamen (armas de fuego, municiones y productos pirotécnicos), obviándose los comentarios relativos a los denominados derechos fiscales relativos a la tramitación, expedición y registro de licencias, matrículas y traspasos de este tipo de bienes.

Hecho imponible

(D 540-04 art.10)

El hecho imposible del impuesto ad-valorem, está constituido por las **ventas e importaciones** de los siguientes bienes:

- **Armas de fuego**, partes y accesorios de éstas;
- **Municiones** e insumos para recargarlas; y,
- Productos pirotécnicos.

También constituyen hechos generadores:

- Las importaciones efectuadas directamente por personas (físicas o jurídicas), para su propio uso o consumo.
- El retiro o desafectación de productos, para uso o consumo personal de los productores, importadores o de terceros.
- Las transferencias realizadas por los productores e importadores de materias primas para la elaboración de productos pirotécnicos a:
 - ♦ personas que fabrican o elaboran artesanalmente estos productos en El Salvador, que no se consideran contribuyentes del ITBMPS; o,
 - ♦ personas (físicas o jurídicas) no dedicadas a la fabricación o elaboración de productos pirotécnicos.

El impuesto se devenga (D 540-04 art.11):

- En las **ventas o transferencias**: en la fecha de emisión del documento de soporte de la operación.
- En las **importaciones**: cuando se produce hecho imponible, de acuerdo con la normativa aduanera.
- En los **retiros o desafectaciones** de bienes: en la fecha en la que se produce dichas operaciones.

Sujetos Pasivos

(D 540-04 art.13)

Son sujetos pasivos del impuesto, los **productores e importadores** de armas de fuego, sus partes y accesorios, las municiones e insumos para recargarlas, así como los productos pirotécnicos y las materias primas para su elaboración.

Los sujetos pasivos están obligados a registrarse ante la DGII, dentro del plazo de los **10 días** posteriores al inicio de operaciones.

Por el contrario, quedan excluidos como sujetos al pago del impuesto (Ley art.14)

- Las Fuerzas Armadas;
- La Policía Nacional Civil;
- La Academia Nacional de Seguridad Pública.

Base Imponible

(D 540-04 art.12)

La base imponible está constituida:

- En las **ventas**: por el precio pactado en la operación, excluido el ITBMPS. El precio de venta debe incluir todas las cuantías cargadas adicionalmente en la operación, además de los costes y gastos imputables al producto (aunque sean facturados o contabilizados separadamente), incluyendo los embalajes, fletes y los márgenes de utilidad.
- En las **importaciones** para uso o consumo propio: por el valor CIF, más los impuestos y derechos adicionales liquidados en la aduana.
- En los **retiros, desafectaciones** y otras transmisiones (onerosas o gratuitas): por el precio de venta asignado en los registros contables o, en su defecto, por el precio de mercado.

Tipo de gravamen

(D 540-04 art.12)

El impuesto ad valorem se aplica a un tipo del **30%**, excluido el ITBMPS

Exenciones

(D 540-04 art.15)

Se aplica una exención a las exportaciones de bienes de producción nacional.

Liquidación y pago del impuesto

Los sujetos pasivos del impuesto deben presentar mensualmente una declaración jurada (o por medios magnéticos), por las operaciones gravadas y exentas del periodo. La obligación de presentación subsiste, aunque no se hayan realizado operaciones durante el periodo (D 540-04 art.16).

La declaración jurada (que incluye el pago del impuesto), se efectúa en la Administración Tributaria o en las entidades financieras autorizadas, en los primeros **10** días hábiles del mes siguiente al periodo tributario correspondiente (D 540-2004 art.17).

El pago de este impuesto no constituye renta gravable, ni costo o gasto deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta.

E.

Impuesto Especial a la Matrícula por primera vez de Bienes en el Territorio Nacional

(Ley: Decreto Legislativo N° 234, publicado el 21-12-2009 y sus modificaciones)

Un impuesto especial denominado Impuesto Especial a la Primera Matrícula de Bienes, aplicado sobre los vehículos, barcos y aeronaves, está previsto en el Decreto 234/2009 (D 234-09 art.1).

Hecho imponible

(D 234-09 art.3)

El hecho imponible del impuesto especial está constituido por la primera matrícula de:

- Vehículos **automóviles** en el Registro Público de Vehículos.
- **Buques** y artefactos navales en el Registro de la Autoridad Marítima Portuaria.
- **Aeronaves** en el Registro de Aviación Civil salvadoreño.

A efectos del impuesto, también constituye hecho imponible del impuesto, el registro de buques, artefactos navales y aeronaves, de matrícula extranjera, que operan o navegan en El Salvador por un periodo igual o superior a **60 días** (o su equivalente en horas), consecutivos o alternos, contados a partir del ingreso en El Salvador. Dicho registro no implica un cambio de nacionalidad de los bienes objeto de registro.

Por el contrario, se exceptúan de este impuesto:

- Las **aeronaves** operadas por líneas aéreas que realizan vuelos internacionales y que cuentan con un certificado de operador aéreo (COA), que las faculta para desarrollar las actividades de transporte aéreo público internacional de pasajeros, carga o correo.
- Los **buques** de transporte de carga y de pasajeros (de matrícula extranjera), autorizados para entrar a puerto por la Autoridad Marítima Portuaria.
- Las **aeronaves** o **buques**, (de matrícula extranjera), que ingresan en El Salvador exclusivamente para recibir servicios de reparación o mantenimiento, prestados por talleres certificados por autoridad competente.
- Los buques (de matrícula extranjera), autorizados a entrar a puerto por la Autoridad Marítima Portuaria, propiedad de personas naturales que han ingresado legalmente al país en calidad de turista.

El impuesto se devenga en el momento de la solicitud de primera matrícula en los Registros Públicos de los bienes gravados por este impuesto (D 234-09 art.4).

Sujetos Pasivos

(D 234-09 art.5)

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas (físicas o jurídicas), sucesiones, fideicomisos o entidades que solicitan la matrícula por primera vez a su nombre de los bienes gravados.

Base imponible

(D 234-09 art.7)

La base imponible está constituida:

- Para los bienes **adquiridos en El Salvador**: por el precio total fijado en la operación, excluido el ITBMPS, independientemente de la modalidad contractual.
- Para los bienes **importados** por el sujeto que solicita el registro: por el valor aduanero, más los impuestos o derechos abonados, excluido el ITBMPS.
- Para los bienes con matrícula extranjera: por el valor aduanero más los impuestos o derechos abonados si el bien hubiese sido importado, excluido el ITBMPS.

No obstante, la Administración Tributaria dispone de la potestad de estimar la base imponible del impuesto, cuando ésta sea inferior al valor aduanero o a los precios promedio calculados con base a información presentada por importadores, distribuidores, representantes, fabricantes.

Tipo de gravamen

Se aplican los tipos impositivos **ad valorem** siguientes a la primera matrícula de:

- Vehículos **automóviles**: **1%, 2%, 4%, 6% u 8%**, dependiendo de las características del vehículo (D 234-09 art.8). Los vehículos (nuevos o usados) no incluidos en las categorías anteriores son gravados a un tipo ad valorem del **5%**.
- Buques y artefactos navales (D 234-09 art.9):
 - ◆ **yates**, motos acuáticas y demás embarcaciones deportivas o de recreo: **10%**.
 - ◆ **buques** y artefactos navales comerciales y de transporte de pasajeros: **2%**.
 - ◆ buques y artefactos navales que incluidos en los apartados anteriores: **5%**.
- **Aeronaves** (D 234-09 art.10):
 - ◆ comerciales y de transporte de pasajeros: **2%**.
 - ◆ las no comprendidas en el epígrafe anterior: **5%**.

Exenciones

(D 234-09 art.6)

Se aplica una exención del impuesto a:

- Los vehículos **automóviles** propiedad de:
 - ◆ El Estado y sus entidades descentralizadas, incluyendo la Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Río Lempa (CEL) y el Instituto Salvadoreño del Seguro Social y los Municipios.
 - ◆ La Universidad de El Salvador.
 - ◆ El cuerpo diplomático y consular extranjero, así como los funcionarios extranjeros acreditados en El Salvador.
 - ◆ La Cruz Roja Salvadoreña.
 - ◆ El Cuerpo de Bomberos Voluntarios y Municipales.
 - ◆ Las instituciones y organismos declarados legalmente exentos de impuestos.
- Las **naves** y artefactos navales de las:
 - ◆ Personas físicas propietarias de embarcaciones artesanales con eslora igual o inferior a (**30** pies - **9,144** metros) y las cooperativas de pescadores artesanales autorizadas.
 - ◆ corporaciones o fundaciones de utilidad pública calificadas, dedicadas a la enseñanza o investigación científica marítima.
- Las **aeronaves** de las:
 - ◆ Personas (físicas o jurídicas) propietarias de aeronaves debidamente certificadas, destinadas a trabajos agrícolas o forestales o al traslado de enfermos y heridos.

Las exenciones anteriores no liberan a los sujetos de la obligación de realizar la matrícula por primera vez en los Registros Públicos respectivos.

Liquidación y pago del impuesto

(D 234-09 art.13)

En cualquiera de las modalidades anteriores, los sujetos pasivos del impuesto deben declarar e ingresar el impuesto dentro de los 5 días hábiles siguientes a la presentación de:

- la declaración de importación definitiva;
- la adquisición interna; o
- la finalización del plazo de permanencia, navegación u operación, para los bienes de matrícula extranjera.

La declaración jurada incluye el pago de los impuestos y debe ser presentada en la Administración Tributaria o en las entidades financieras autorizadas.

F. Impuesto Especial sobre Combustibles - IEC

(Ley: Decreto Legislativo N° 225, publicado el 17-12-09 y sus modificaciones - LIEC)

El denominado *Impuesto Especial sobre Combustibles*, está previsto por el Decreto 225/2009.

Hecho Imponible

(LIEC art.2)

El hecho imponible del impuesto **ad valorem** está constituido por:

- la **distribución** de combustibles realizada por los productores e importadores,
- el **retiro** o **desafectación** de estos productos para uso o consumo personal del productor, importador, o de terceros.

El impuesto se devenga (LIEC art.4):

- En la **distribución** de combustibles: en el momento de la transferencia.
- En caso de **retiro** o **desafectación** de dichos combustibles: en la fecha de su retiro o desafectación.

Se aplica una exención a las **exportaciones** de combustibles. No se consideran exportaciones las ventas de combustibles a sujetos beneficiados bajo régimen de zonas francas, tiendas libres, parques o centros de servicios u otros regímenes especiales.

Base imponible

(LIEC art.3)

La base imponible del impuesto está constituida por el precio de referencia de los combustibles al consumidor final publicado trimestralmente por el Ministerio de Economía.

Tipo de gravamen

(LIEC art.3)

El impuesto aplicable a la base imponible se determina de acuerdo con los tipos de la tabla siguiente:

Precio de referencia internacional del barril de petróleo (US\$)	Tipo (%)
Hasta 50,00	1,00
De 50 a 70	0,50
Más de 70,00	0,00

El precio de referencia internacional del barril de petróleo establecido en la tabla anterior está sujeto a actualización, de acuerdo con la metodología determinada por el Ministerio de Economía, mediante Acuerdo Ejecutivo publicado en el Diario Oficial.

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se liquida mensualmente. Los sujetos pasivos están obligados a presentar una declaración jurada y a abonar el impuesto en la Administración Tributaria o en las entidades financieras autorizadas, en los primeros **10** días hábiles del mes siguiente al periodo tributario correspondiente (LIEC art.6).

La obligación de declarar subsiste, aunque no haya lugar a pago del impuesto (LIEC art.7)

El pago del impuesto no constituye renta gravable ni gasto deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta (LIEC art.8).

G.

Contribución de Conservación Vial

(Ley: Decreto Legislativo N° 208, publicado el 18-12-2000 y sus modificaciones – LFOVIAL; Reglamento de la Ley del Fondo de Conservación Vial: Decreto Ejecutivo N° 73, de 19-07-01 y sus modificaciones)

Hecho imponible

(LFOVIAL art.26)

El hecho imponible de esta contribución lo constituye la venta o la transferencia de diésel y gasolina o sus mezclas con otros carburantes, realizada por los importadores o refinadores. En el caso de las personas físicas o jurídicas que realizan importaciones directas de estos productos para su propio consumo, la contribución se devenga en el momento de entrada de los productos en El Salvador.

Sujeto pasivo

(LFOVIAL art.26)

Como se indica arriba, son sujetos pasivos de la contribución las personas físicas o jurídicas que:

- Importan o refinan los productos gravados para consumo en El Salvador, y;
- Importan directamente los productos para su propio consumo.

Tipo de gravamen

(LFOVIAL art.26)

La contribución se aplica a una cuantía equivalente a **20 centavos (US\$ 0,20)** por galón de producto, exceptuándose los combustibles utilizados para aviación y actividades de pesca.

Liquidación y pago del impuesto

(LFOVIAL art.26)

La contribución debe ser retenida por los sujetos pasivos, lo cuales están obligados a ingresar dentro de los primeros 5 días hábiles de cada mes, en el Fondo General del Estado las contribuciones acumuladas en el mes anterior.

H. Contribución Especial para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público de Transporte Público de Pasajeros (COTRANS)

(Acuerdo Legislativo N° 487, publicado el 28-11-07 y sus modificaciones)

El hecho imponible de esta contribución está constituido por la venta o cualquier forma de transferencia de propiedad de diésel y gasolina (regular o especial), realizado por importadores o refinadores.

La contribución se aplicaba a una cuantía equivalente a **US\$ 0,20** por galón de los anteriores combustibles.

No obstante, esta Contribución **ya no se encuentra vigente desde el 30 de junio de 2020.**

I. Contribución Especial para el Fondo Solidario para la Salud (FOSALUD)

Esta contribución no es un tributo, sino un fondo que se constituye con el incremento de la recaudación de los impuestos al tabaco y las bebidas alcohólicas.

El artículo 12 del capítulo V del Decreto Legislativo 538/2004, establece el régimen fiscal aplicable a FOSALUD. Este fondo incluye el **35%** de los ingresos recaudatorios percibidos por los impuestos contenidos en la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y las Bebidas

Alcohólicas, Ley del Impuesto sobre Productos de Tabaco y Ley de Gravámenes relacionados con el Control y Regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos Similares; que no podrá ser inferior a **US\$ 20 millones**.

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

A. Impuesto a las Operaciones Financieras – ICHTE y RICL

(Ley: Decreto N° 764, publicado el 31-07-14 y sus modificaciones – LICHTTE y RICL)

El Decreto Legislativo 764/2014, establece la denominada *Ley del Impuesto a las Operaciones Financieras*, que incluye dos gravámenes: el denominado *Impuesto al Cheque y a las Transferencias Electrónicas (ICHTE)* y la denominada *Retención del Impuesto para el Control de la Liquidez (RICL)*.

Hecho imponible

(D 764-14 art.3)

El hecho imponible del ICHTE, está constituido por los débitos en cuentas de depósitos y las órdenes de pago o transferencias electrónicas correspondientes a:

- los pagos de bienes y servicios (mediante cheque y tarjeta de débito), en operaciones superiores a **US\$1.000,00**;
- Los pagos mediante transferencias electrónicas (internas o externas) de valor superior a **US\$1.000,00**;
- Las transferencias (internas y externas; ordinarias y electrónicas) de valor superior a **US\$1.000,00**;
- Los desembolsos de préstamos o financiación de cualquier tipo; y,
- Las operaciones entre entidades financieras realizadas a solicitud de los clientes o por su propio interés.

El impuesto se devenga en el momento de la realización del pago, transferencia o desembolso.

Sujeto pasivo

(D 764-14 art.5)

Son sujetos pasivos del impuesto:

- Los titulares de depósitos;
- Los ordenantes o realizadores de pagos o transferencias de cualquier tipo, a través de entidades financieras y no financieras; y,
- Las entidades financieras que realizan desembolsos de préstamos, y operaciones por su propio interés.

Se consideran responsables del impuesto, en calidad de agentes de retención (D 764-14 art.6):

- Las entidades financieras;
- Las entidades que ejecutan órdenes de pago o transferencias de cualquier tipo;
- Las agencias de bolsa, en las operaciones de valores por cuenta de terceros;
- Los puestos de bolsa, en las operaciones de intermediación de productos y servicios; y,
- Los que designe la Administración Tributaria, mediante resolución.

El agente de retención es responsable solidario por el pago del impuesto.

Base Imponible

(D 764-14 art.8)

La base imponible del ICHTE está constituida por la cuantía de las operaciones gravadas.

Tipo de gravamen

(D 764-14 art.8)

El tipo aplicable es del **0,25%**.

Exenciones

(D 764-14 art.4)

Se aplica una exención a las siguientes operaciones financieras:

- Las retiradas de efectivo en las entidades financieras y a través de cajeros electrónicos;
- Los pagos de bienes y servicios (mediante cheque, tarjeta de débito y transferencia), inferiores a **US\$1.000,00**;
- Los pagos mediante tarjeta de crédito y el uso de estas;
- Los pagos de la seguridad social y previsionales;
- Los pagos, acreditaciones y las transferencias realizadas por:
 - ◆ El Estado y sus instituciones, el Banco Central, la Superintendencia del Sistema Financiero, el Instituto Salvadoreño del Seguro Social, el Instituto Nacional de Pensiones de los Empleados Públicos, el Instituto de Previsión Social de la Fuerza Armada e Instituto de Garantía de Depósitos;
 - ◆ Las misiones diplomáticas, consulares y sus agentes acreditados en El Salvador, a condición de reciprocidad;
 - ◆ Los organismos internacionales y las agencias de desarrollo o cooperación extranjeras;
 - ◆ Los Fondos de Pensiones; y,
 - ◆ Los usuarios de Zonas Francas, Depósitos de Perfeccionamiento Activo, Parques o Centros de Servicios.
- La exención incluye las operaciones realizadas en las cuentas de las entidades anteriores en el ejercicio de sus funciones.
- El pago de remuneraciones e indemnizaciones a trabajadores mediante transferencia o cheque.
- Los pagos de préstamos (internos) de los clientes a las entidades financieras. La exención no se aplica a los pagos por préstamos exteriores;
- Los desembolsos de préstamos de hasta **US\$50.000,00**, destinados al circulante de los microempresarios; para la adquisición de vivienda y los destinados a la agricultura y ganadería. La exención se amplía hasta **US\$10.000,00**, para los préstamos personales o de consumo.

- Las transferencias entre cuentas de un mismo titular en las entidades financieras, así como las realizadas por las entidades financieras con el Banco Central o las realizadas por las Asociaciones Cooperativas de Ahorro y Crédito en la Caja Central;
- La constitución de reservas de liquidez de las entidades financieras, así la disposición u operación sobre las mismas;
- Los pagos de los servicios de suministro de agua y energía eléctrica, efectuados mediante cheques, transferencias bancarias, tarjetas de crédito o débito;
- Las operaciones de inversión y emisión efectuadas en el mercado primario de la Bolsa de Valores, así como las compraventas primarias realizadas en la Bolsa de Productos y Servicios. La exención abarca también a los títulos emitidos por el Estado y las entidades públicas municipales y autónomas.
- Las transferencias al exterior por las importaciones de bienes y servicios y las remesas por repatriación de capital o utilidades;
- Las transferencias del exterior, acreditadas en cuenta del beneficiario o destinatario (remesas familiares, pagos por exportaciones);
- Los pagos por primas de seguro de hasta **US\$1.000,00**. Las transferencias por indemnizaciones y venta de salvamentos relacionados con primas de seguro cuya cuota mensual sea igual o inferior a **US\$1,000.00**; y,
- Los pagos realizados por las estaciones de servicios de combustible por la compra de dichos productos.

Por su parte, los agentes de retención del impuesto (D 764-14 art.6), deben efectuar una retención en concepto del denominado *Impuesto para el Control de la Liquidez*, del **0.25%** (o su equivalente del **2,5** por mil), sobre el exceso de **US\$5.000,00**, originado de las operaciones de depósitos, pagos y retiros en efectivo, individual o acumuladas en el mes (RICL art.10).

Los hechos generadores anteriores se entienden ocurridos y el impuesto se devenga cuando se efectúa el depósito, pago o retiro en efectivo.

Son sujetos pasivos de la RICL, en calidad de contribuyentes, los que realizan depósitos, pagos o retiros en efectivo.

Se aplica una exención a:

- El Estado y sus instituciones, el Banco Central, la Superintendencia del Sistema Financiero, el Instituto Salvadoreño del Seguro Social, el Instituto Nacional de Pensiones de los Empleados Públicos, el Instituto de Previsión Social de la Fuerza Armada e Instituto de Garantía de Depósitos;
- Las misiones diplomáticas, consulares y sus agentes acreditados en El Salvador, a condición de reciprocidad;
- Los organismos internacionales y las agencias de desarrollo o cooperación extranjeras;
- Los Fondos de Pensiones; y,
- Los usuarios de Zonas Francas, Depósitos de Perfeccionamiento Activo, Parques o Centros de Servicios.
- Las cooperativas y sus asociaciones
- Las cuentas para el manejo de reservas de liquidez y requerimiento de activos líquidos de las entidades del Sistema Financiero.

La RICL efectivamente ingresada resulta acreditable contra cualquiera de los impuestos administrados por la Administración Tributaria por un plazo de **2** años, a partir de la fecha de la retención. A efectos de dicha acreditación, las declaraciones deben presentarse de forma electrónica.

Los contribuyentes que no efectúan la acreditación o compensación de la RICL, pierden el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores.

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

A. Derechos arancelarios a la Importación (DAI)

(Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA))

Los derechos de aduanas sobre la importación están contenidos en el Arancel de Importación Centroamericano y son generados por las operaciones de importación de las aduanas.

Todas las mercancías importadas al territorio aduanero de El Salvador deben abonar los derechos de aduanas aplicables. Se aplican algunas excepciones.

VII. Regímenes Simplificados

No se aplican en El Salvador

VIII. Otros

No se aplican en El Salvador

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

No se aplican en El Salvador.

Sección 3

Contribuciones Sociales

A. Contribuciones bajo el Régimen General

(Ley del Seguro Social: Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 11-12-1953 y sus modificaciones; Reglamento para la Aplicación del Régimen de Seguro Social: Decreto N° 37, de 12-5-54 y sus modificaciones)

Los empleadores y empleados deben realizar contribuciones obligatorias mensuales a la seguridad social. Las contribuciones se determinan en base a la remuneración de los empleados. La base máxima para calcular estas contribuciones es de **US\$ 1.000** (salario máximo cotizante desde agosto de 2015), por cada empleado y mes. Dichas contribuciones son calculadas a los siguientes tipos:

Contribuciones	Empleadores (%)	Empleados (%)
Seguridad Social	7,5%	3,00

Además, los empleadores y empleados deben realizar una contribución al esquema de pensiones. La contribución del empleador se determina en base a la remuneración del empleado, hasta un salario máximo de **US\$ 7.028,00**, a un tipo del 7,75%, mientras que la contribución del empleado es del 7,25%. (Ley art.16-a y b).

Cabe mencionar que junto con ellas se cobran cotizaciones para el Instituto de Formación Profesional (*INSAFORP*).

B. Contribuciones al INSAFORP

Las entidades con más de 10 empleados también deben abonar un impuesto sobre las nóminas, que es destinado al Instituto Nacional de Desarrollo Profesional (*INSAFORP*), para promover el desarrollo profesional a través de cursos y estudios complementarios. Los porcentajes aplicables son los siguientes:

Salario mensual del empleado (US\$)	Empleador (%)
0 - 1.000	1
Más de 1.000	0

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



Guatemala

Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central

**Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos
Subnacionales**

Sección 3. Contribuciones Sociales

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	669
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	669
A. Impuestos sobre la Renta: Personas Jurídicas	669
B. Impuestos sobre la Renta: Personas Físicas	680
C. Impuesto de Solidaridad - ISO	688
D. Tributación de Hidrocarburos	690
E. Tributación Minera	690
II. Impuestos sobre la Propiedad	692
A. Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones.....	692
B. Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos - ICV.....	694
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	695
Impuesto al Valor Agregado IVA	695
IV. Impuestos Selectivos.....	699
A. Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo - IDPCCDP	699
B. Impuesto Específico a la Distribución del Cemento - IEDC	701
C. Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas.....	703
D. Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada	704
E. Impuesto sobre Tabacos y sus Productos	706
F. Impuesto de Salida del País, Impuesto sobre Hospedajes y Tarjeta de Turismo	707
G. Impuesto sobre la Primer Matrícula de Vehículos Terrestres - IPRIMA	708
V. Impuestos sobre Transacciones Financieras	710
VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior	710
A. Derechos arancelarios a la Importación	710

VII. Regímenes Simplificados.....	711
A. Régimen de Pequeño Contribuyente (IVA)	711
VIII. Otros.....	712
A. Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos - ITF.....	712

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales	714
A. Impuesto Único sobre Inmuebles	714

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales	716
A. Contribuciones bajo el Régimen General	716

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados
- VIII. Otros

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuestos sobre la Renta: Personas Jurídicas
- B. Impuestos sobre la Renta: Personas Físicas
- C. Impuesto de Solidaridad - ISO
- D. Tributación de Hidrocarburos
- E. Tributación Minera

A. Impuestos sobre la Renta: Personas Jurídicas

(Ley de Actualización Tributaria: Decreto N° 10-2012 y sus modificaciones - LISR; Reglamento: Acuerdo Gubernativo N° 213-2013 y sus modificaciones - RLISR)

El sistema del impuesto sobre la renta está basado en el principio de territorialidad. Las empresas residentes y no residentes están sujetas al impuesto sobre la renta sólo sobre sus rentas de fuente guatemalteca. Las empresas también están sujetas a un impuesto mínimo alternativo denominado Impuesto de Solidaridad, aplicado sobre el valor de sus activos netos o renta bruta.

El impuesto grava las siguientes rentas (LISR art.2):

- Las rentas de actividades lucrativas.
- Las rentas y ganancias del capital.

Hecho imponible

(LISR art.10)

El hecho imponible del Impuesto Sobre la Renta está constituido por la obtención de rentas derivadas de actividades lucrativas realizadas (habitual u ocasionalmente) por personas jurídicas, entes o patrimonios residentes en Guatemala.

A efectos del impuesto, se entiende por actividades lucrativas, las derivadas de la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente.

Entre las mismas se incluyen (pero no se limitan), las siguientes rentas lucrativas originadas:

- en actividades civiles, de construcción, inmobiliarias, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros recursos naturales y otras no incluidas.
- por la prestación de servicios públicos o privados, entre otros el suministro de energía eléctrica y agua.
- por servicios de telefonía, telecomunicaciones, informáticos y de transporte de personas y mercancías.
- por la producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala.
- por la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de estos al exterior realizadas por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.
- por la prestación de servicios en Guatemala y su exportación desde Guatemala.
- por el ejercicio de profesiones, oficios y artes, incluidas las realizadas sin fines de lucro.
- por dietas, comisiones o viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyen reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones u otras remuneraciones, obtenidas por miembros de directorios, consejos de administración, concejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas, abonados por personas o entidades residentes en Guatemala, independientemente de donde actúen o se reúnan.

Sujeto pasivo

(LISR art.12)

Son contribuyentes del impuesto, las personas jurídicas y los entes o patrimonios residentes en Guatemala, que obtienen rentas sujetas (LISR art.12).

También se consideran contribuyentes: los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos (permanentes o temporales) de empresas o personas extranjeras que operan en Guatemala y las demás unidades productivas o económicas que disponen de patrimonio y generan rentas afectas.

Por otra parte, son sujetos pasivos del impuesto, en calidad de agentes de retención, las personas que abonan o acreditan rentas a los contribuyentes y responden solidariamente del pago del impuesto (LISR art.13).

A efectos del impuesto, se consideran residentes en Guatemala, las personas jurídicas, entes o patrimonios: (LISR art.6-3):

- Constituidos de acuerdo con las leyes guatemaltecas.
- Con domicilio social o fiscal en Guatemala.
- Con una sede de dirección efectiva en Guatemala.

A estos efectos, se entiende que las personas jurídicas, entes o patrimonios tienen su sede de dirección efectiva en Guatemala, cuando ejerce en ella la dirección y el control del conjunto de sus actividades.

Base imponible

Las empresas sólo tributan por sus rentas de fuente guatemalteca. Se consideran rentas de **fuentes guatemaltecas**, con independencia de su carácter gravado o exento, y bajo cualquier categoría de renta, las siguientes (LISR art.4):

Rentas de Actividades Lucrativas (LISR art.4.1)

En este apartado, se incluyen todas aquellas rentas generadas en Guatemala (con o sin establecimiento permanente).

Entre otras, se incluyen las rentas provenientes de:

- La **producción, venta y comercialización** de bienes en Guatemala.
- La **exportación** de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados (incluyendo su remisión al exterior), realizada a través de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios.
- La **prestación de servicios** en Guatemala y su exportación desde Guatemala.
- Los servicios de transporte (de carga y personas) entre Guatemala y otros países, con independencia del lugar de emisión de los pasajes o del abono de los fletes.
- Los **servicios de comunicaciones** (de cualquier naturaleza y por cualquier medio) entre Guatemala y otros países, incluidas las telecomunicaciones.
- Los **servicios de asesoramiento** (jurídico, técnico, financiero, administrativo) utilizados en Guatemala, incluidos los prestados desde el exterior a personas (físicas o jurídicas) residentes en Guatemala o a EP de entidades no residentes.
- Los **espectáculos** y actuaciones públicas en Guatemala de artistas y deportistas, incluso las percibidas por personas distintas del organizador.
- La producción, distribución, arrendamiento, intermediación, etc., de **películas cinematográficas**, cintas de video, radionovelas, discos fonográficos, grabaciones musicales y auditivas, tiras de historietas, fotonovelas y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable o satélite y multimedia.
- Los **subsidios** abonados por entes (públicos o privados) a contribuyentes residentes.
- Los **honorarios** por servicios personales prestados fuera de la relación de dependencia.

Rentas y Ganancias de Capital (LISR art.4-3)

Con carácter general, se consideran de fuente guatemalteca las rentas y ganancias de capital generadas en Guatemala, percibidas o devengadas (en dinero o en especie), por residentes y no residentes en Guatemala.

- Los **dividendos**, utilidades, beneficios y otras rentas procedentes de acciones o participaciones en todo tipo de entidades (residentes y EP de no residentes).
- Los **intereses** o rendimientos abonados por todo tipo de entidades (residentes y EP de no residentes) derivados de depósitos en efectivo; instrumentos financieros; créditos; títulos; diferenciales de precios y otras rentas obtenidas por la cesión de capitales propios; arrendamientos financieros y otras operaciones.
- Las **regalías** abonadas o utilizadas en Guatemala por entidades residentes o EP que operan en Guatemala (derechos de autor, marcas, licencias de software, derechos de imagen o sobre activos intangibles, etc.).
- Las rentas derivadas de **bienes muebles e inmuebles** situados en Guatemala.
- Las **ganancias de capital** derivadas de valores mobiliarios y otros bienes muebles o derechos ejercidos en Guatemala.
- Las **rentas de capital** derivadas de derechos, acciones o participaciones en entidades (residentes o no residentes), cuyos activos consisten en bienes inmuebles situados en Guatemala.
- Las **ganancias de capital** derivadas de la transmisión de derechos, acciones o participaciones en entidades (residentes y no residentes), que otorgan a su titular el uso y disfrute de bienes muebles o inmuebles situados en Guatemala.
- Las ganancias de capital derivadas de la transmisión de bienes muebles e inmuebles situados en Guatemala o de derechos sobre estos.
- Los **premios** de loterías, rifas, sorteos o eventos similares realizados en Guatemala.
- Las incorporaciones (de bienes situados y derechos ejercitables en Guatemala) al patrimonio de los contribuyentes residentes, incluidos los no derivados de una transmisión previa, tales como las ganancias en el juego y las adquisiciones gratuitas no gravadas por otro impuesto directo.

Las rentas de fuente guatemalteca derivadas de actividades lucrativas están sujetas a gravamen en base a los dos regímenes siguientes (LISR art.14):

Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas (LISR art.14-1)

En base a este régimen, los contribuyentes determinan su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costes y gastos deducibles y añadiendo los costes y gastos para la generación de rentas exentas (LISR art.19).

La renta bruta está constituida por la totalidad de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de la venta de bienes o de la prestación de servicios y otras actividades lucrativas (LISR art.20).

Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas (LISR art.43)

En este sistema, los contribuyentes determinan su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.

Por otra parte, las rentas y ganancias de capital son gravadas separadamente y, por tanto, son excluidas de la base imponible. Lo anterior no se aplica a las rentas y ganancias de capital obtenidas por las entidades financieras y aseguradoras supervisadas, así como a las rentas de capital (mobiliario e inmobiliario), derivadas del arrendamiento, cesión o disfrute de bienes (muebles e inmuebles) obtenidas por personas (físicas y jurídicas) residentes en Guatemala dedicadas habitualmente a estas actividades (LISR art.15)

Rentas exentas

(LISR art.11)

Los siguientes tipos de rentas se consideran exentos:

- Herencias, legados y donaciones (LISR art.8-4).
- Las rentas obtenidas por entidades que ejercen actividades no empresariales, siempre que no sean distribuidas a sus miembros (colegios profesionales, partidos políticos, instituciones sin fines de lucro, etc.).
- Las rentas obtenidas por las cooperativas legalmente constituidas en Guatemala, por las operaciones realizadas con sus socios o con otras cooperativas. No obstante, las rentas por operaciones realizadas entre las cooperativas y terceros están sujetas a tributación.

Deducciones

Los comentarios siguientes sólo resultan aplicables a las personas jurídicas sujetas al régimen fiscal general (Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas), es decir a las rentas sujetas a tributación sobre una base neta.

Gastos deducibles

(LISR art.21)

Los contribuyentes sólo pueden deducir aquellos gastos considerados útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para la producción y conservación de la fuente de rentas gravadas. Entre ellos se encuentran los siguientes (LISR art.21):

- Los gastos incurridos en la prestación de servicios (LISR art.21-2).
- Los gastos de **transporte y combustibles** (LISR art.21-3).
- Los **sueldos, salarios, aguinaldos, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas** y otras remuneraciones en dinero. No obstante:
 - ♦ La deducción máxima por sueldos abonados a socios o consejeros de sociedades civiles y mercantiles, cónyuges y demás parientes legales se limita a una cuantía total anual del **10%** de la renta bruta (LISR art.21-4).
 - ♦ Las pagas extraordinarias (Aguinaldo y Bono 14) para los trabajadores (públicos y privados) son deducibles hasta el **100%** del salario mensual (LISR art.21-5).
- Las cuotas patronales abonadas a la **seguridad social** (Instituto Guatemalteco de Seguridad Social -IGSS-, Instituto de Recreación de los Trabajadores de la Empresa Privada de Guatemala -IRTRA-, Instituto Técnico de Capacitación y Productividad -INTECAP-) y otras cuotas o desembolsos legales obligatorios (LISR art.21-6).
- Las asignaciones patronales por **jubilaciones, pensiones y planes de previsión social** (seguros de retiro, pensiones, seguros médicos etc.), debidamente autorizados, para los trabajadores y sus familiares (LISR art.21-7).
- Las indemnizaciones por la **finalización de contratos laborales** (no cubiertas por seguros) de acuerdo con la legislación social o las reservas constituidas, hasta el límite del **8.33%** del total de las remuneraciones anuales (LISR art.21-8).
- Los gastos derivados por la **provisión de servicios** (viviendas, escuelas, clínicas, hospitales, asistencia médica, medicinas y servicios educativos), a los trabajadores y sus familias, incluida la depreciación de los activos correspondientes (LISR art.21-9).
- El valor de las tierras laborables adjudicadas gratuitamente en propiedad (inscritas en el Registro de la Propiedad) por los propietarios de empresas agrícolas a sus trabajadores (LISR art.21-10).

- Las primas de **seguros de vida** (por causa de muerte) y de accidentes o por enfermedad de los empleados y familiares, abonados por el empleador, durante el curso de la relación laboral (LISR art.21-11).
- Las **primas de seguros** (incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos) para la cobertura de bienes o servicios productores de rentas gravadas (LISR art.21-12).
- Los **arrendamientos** de bienes (muebles o inmuebles), utilizados para la producción de la renta (LISR art.21-13).
- El coste de las **mejoras** efectuadas por los arrendatarios de inmuebles no compensadas por los arrendadores (LISR art.21-14).
- Los **impuestos**, tasas, contribuciones y arbitrios municipales, efectivamente abonados por el contribuyente, exceptuando el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y otros tributos, que no constituyen coste (LISR art.21-15).
- Los **intereses** derivados de créditos y préstamos originados en operaciones generadoras de renta gravada (LISR art.21-16).
 - ◆ La cuantía deducible no puede exceder del valor de multiplicar el tipo de interés simple máximo anual determinado por la Junta Monetaria por una cuantía equivalente a **3** veces el activo neto promedio incluido por el contribuyente en su declaración jurada anual. Por su parte, en caso de préstamos del exterior, sólo son deducibles los intereses abonados a entidades (bancarias o financieras) no residentes supervisadas en su país de origen.
- Las **pérdidas**¹ por daños o destrucción de bienes (debidamente comprobados) y las producidas por delitos contra el patrimonio del contribuyente (LISR art.21-17).
- Los gastos de **mantenimiento y reparación** de los bienes, que no constituyen mejoras permanentes, ni aumenten su vida útil o su capacidad de producción (LISR art.21-18).
- Las **depreciaciones y amortizaciones**² autorizadas (LISR art.21-19).
- Las **cuentas incobrables**³ originadas en operaciones habituales con clientes. Los contribuyentes pueden optar por la deducción de una provisión para la constitución de una reserva limitada al **3%** de los saldos deudores cuentas a cobrar (excluidas las dotadas de garantía hipotecaria) al cierre del ejercicio fiscal (LISR art.21-20).
- Las asignaciones efectuadas para la formación de **reservas técnicas**⁴ de las entidades aseguradoras, de ahorro, de capitalización y préstamo (LISR art.21-21).
- Las **donaciones** al Estado, las universidades, entidades culturales o científicas (LISR art.21-22).
- Las donaciones a entidades sin fines de lucro, de asistencia social, a las iglesias y entidades religiosas y a los partidos políticos, con un límite del **5%** de la renta bruta o de **Q.500.000.00** anuales (LISR art.21-22).
- Los **honorarios**, comisiones o pagos por servicios (profesionales, asesoramiento técnico, financiero u otros), prestados dentro y fuera de Guatemala, con un límite del **5%**, de la renta bruta, en el caso de estos últimos (LISR art.21-23).
- Las **dietas y gastos de transporte** (dentro y fuera de Guatemala) asignadas a los propietarios, socios, directivos y empleados, así como los gastos incurridos por la contratación de técnicos extranjeros en Guatemala y viceversa, consideradas indispensables para la obtención de rentas gravadas, con un límite del **3%** de la renta bruta (LISR art.21-24).
- Las **regalías** por derechos de autor, marcas, nombres comerciales, patentes, diseños industriales, software, derechos de imagen, etc., con un límite del **5%** de la renta bruta (LISR art.21-25).
- Los gastos de **promoción, publicidad y propaganda** en medios de comunicación masiva (vallas, radio, prensa y televisión) debidamente comprobados (LISR art.21-26).
- Los gastos de **organización** debidamente comprobados. Estos gastos se **amortizan** mediante **5** cuotas anuales, sucesivas e iguales, a partir del primer período de liquidación en que se facturan ventas o servicios (LISR art.21-27).

1 Ver Pérdidas, más adelante.

2 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

3 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

4 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

- Las **pérdidas cambiarias** por la compraventa de moneda extranjera en entidades financieras supervisadas, destinadas a la generación de rentas gravadas (LISR art.21-28).
- Los gastos generales y de venta diferentes a los incluidos anteriormente (LISR art.21-29).

Gastos no deducibles

Por el contrario, no son deducibles de la renta bruta los gastos (LISR art.23):

- no originados en operaciones generadoras de renta gravada (LISR art.23-a).
- financieros derivados de inversiones en vivienda, mediante cédulas o bonos hipotecarios y títulos de deuda pública, cuyos intereses se encuentran exentos (LISR art.23-b).
- no sujetos a retención, cuando corresponda (LISR art.23-c).
- no respaldados por la documentación legal correspondiente (LISR art.23-d).
- que no se corresponden con el periodo anual de liquidación (LISR art.23-e).
- por sueldos, salarios y prestaciones laborales no acreditados a efectos de contribuciones a la seguridad social (LISR art.23-f).
- respaldados con facturas emitidas en el exterior por la importación de bienes, pero no soportados en la correspondiente liquidación aduanera (LISR art.23-g).
- las bonificaciones otorgadas a miembros de las juntas o consejos de administración, gerentes o ejecutivos de personas jurídicas, con base en las utilidades o las participaciones de utilidades (LISR art.23-h).
- que representan una retribución del capital social o patrimonio aportado (LISR art.23-i).
- por los retiros efectuados (en efectivo o en bienes) por el propietario, sus familiares, socios y administradores, ni los créditos abonados o remesados a las casas matrices, sus sucursales, agencias o subsidiarias (LISR art.23-j).
- por intereses y gastos financieros incluidos en las cuentas incobrables, en caso de contribuyentes que operan sus registros bajo el método contable de lo percibido (LISR art.23-k).
- derivados de inversiones de ocio personal (LISR art.23-l).
- por las mejoras permanentes y capitalizables de los activos fijos que prolongan su vida útil o incrementan su capacidad de producción (LISR art.23-m).
- por pérdidas cambiarias en la adquisición de moneda extranjera para operaciones exteriores, efectuadas por las sucursales, filiales o agencias con su casa matriz o viceversa (LISR art.23-n).
- por pérdidas cambiarias derivadas de revaluaciones, re expresiones o remediciones de cuentas a pagar/cobrar expresadas en moneda extranjera (LISR art.23-o).
- por primas de seguros que generan reintegros, rescates o reembolsos al beneficiario o a los contratantes (LISR art.23-p).
- incurridos y las depreciaciones de bienes utilizados indistintamente en el ejercicio profesional y en el uso particular, sólo podrá deducirse la proporción que corresponda a la obtención de rentas gravadas. Cuando no se puede comprobar la proporción de tal deducción, sólo se considera deducible el **50%** del total de dichos gastos y depreciaciones (LISR art.23-q).
- por la cuantía de las depreciaciones en inmuebles superiores al valor consignado en la Matricula Fiscal o en el Catastro Municipal (LISR art.23-r).
- por donaciones realizadas a asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones religiosas y a los partidos políticos no legalmente autorizadas (LISR art.23-s).

Depreciación y amortización

Los contribuyentes pueden aplicar deducciones por la depreciación y amortización de los activos (fijos e intangibles) utilizados en la obtención de rentas gravadas. Las deducciones no aplicadas en el ejercicio o las realizadas por un valor inferior no pueden ser deducidas en los ejercicios siguientes (LISR art.25).

La deducción se aplica por el coste (de adquisición, producción o de revaluación) de los activos, incluidas las mejoras permanentes y los gastos de adquisición, instalación y montaje necesarios para su utilización (LISR art.26).

En el caso de inmuebles, la depreciación se determina sobre la cuantía mayor correspondiente al valor registral o el catastral. Los terrenos no son depreciables. Cuando no se conoce el valor de los edificios y mejoras, se presume un valor equivalente al **70%** del valor total del inmueble, incluidos los terrenos.

La depreciación se efectúa en base al método lineal. No obstante, la Administración Tributaria puede autorizar otros métodos, previa solicitud de los contribuyentes. Una vez adoptado o autorizado el método de depreciación, no puede ser modificado sin autorización previa. (LISR art.27).

Los tipos máximos de depreciación aplicables son los siguientes (LISR art.28):

Activos	Tasa (%)
Edificios, construcciones e instalaciones adheridas a los inmuebles y sus mejoras	5
Árboles, arbustos, frutales y especies vegetales que produzcan frutos o productos que generen rentas gravadas, incluidos los gastos capitalizables para formar las plantaciones	15
Instalaciones no adheridas a los inmuebles, mobiliario y equipo de oficina, buques - tanques, barcos y material ferroviario, marítimo, fluvial o lacustre	20
Los semovientes utilizados como animales de carga o de trabajo, maquinaria, vehículos en general, grúas, aviones, remolques, semirremolques, contenedores y material rodante de todo tipo, excluido el ferroviario	20
Equipos informáticos	33,33
Herramientas, porcelana, cristalería, mantelería, cubiertos y similares	25
Árboles y especies vegetales	15
Otros bienes muebles no indicados anteriormente	10

Los contribuyentes pueden amortizar los gastos de exploración de las actividades mineras en **5** cuotas anuales, sucesivas e iguales, a partir del ejercicio fiscal de inicio de la explotación (LISR art.32).

Asimismo, pueden ser amortizados linealmente durante **5** años los costes de adquisición efectivos de los activos intangibles (derechos de autor, marcas, diseños, formulas, derechos de imagen, etc.), con excepción de los derechos de llave que pueden amortizarse en un periodo de **10** años (LISR art.33).

Reservas y provisiones

Con carácter general, las reservas y provisiones generales no son deducibles (RLISR art.14), excepto las asignaciones a reservas establecidas por las compañías de seguros, de capitalización, ahorro y préstamo e instituciones similares, para cubrir los riesgos relacionados con las operaciones ordinarias. Las reservas técnicas y matemáticas requeridas por la ley y su correspondiente base actuarial también son deducibles (LISR art.21-21).

Por otra parte, los contribuyentes pueden deducir las cuentas incobrables justificadas originadas en las operaciones habituales de la empresa o, por el contrario, pueden optar deducir una provisión para la formación de una reserva a la que imputar las cuentas incobrables del periodo. Dicha reserva no puede exceder del **3%** de los saldos deudores al cierre del ejercicio. Cuando la reserva excede del **3%**, dicho

exceso debe ser incluido como renta bruta del periodo. Este límite no se aplica a las entidades financieras supervisadas (LISR art.21-20).

Ganancias de capital

Las ganancias de capital son gravadas independientemente de la renta empresarial. Se consideran ganancias y pérdidas de capital las derivadas de la transferencia, cesión, permuta, etc., de bienes y derechos realizadas por las personas jurídicas, entes o patrimonios, no dedicadas habitualmente a la realización de estas operaciones (LISR art.84-3-a).

También constituyen ganancias de capital (LISR art.84-3-b):

- La cuantía de la revaluación de los activos fijos de las personas jurídicas obligadas a llevar contabilidad.
- Los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de derechos o bienes afectos a actividades productoras de rentas lucrativas gravadas.

Por el contrario, no se consideran ganancias o pérdidas de capital (LISR art.84-3-c):

- Las reducciones de capital, excepto las derivadas de la devolución de aportaciones.
- Las revaluaciones contables de activos.

La base imponible de las ganancias o pérdidas de capital está constituida por el precio de venta de los bienes o derechos, menos el coste contable del bien, más el valor de las mejoras y menos la depreciación acumulada sobre el valor original y las mejoras (LISR art.89).

Las ganancias de capital están sujetas al impuesto, a un tipo del **10%**. (LISR art.92).

Pérdidas

Diferenciamos entre:

Pérdidas ordinarias

Los contribuyentes pueden deducir las pérdidas (debidamente comprobadas) por daños o destrucción de los bienes de la empresa, así como las producidas por delitos contra el patrimonio (LISR art.21-17).

Las indemnizaciones por seguros se consideran ingreso y las pérdidas gasto deducible.

Son también deducibles las pérdidas cambiarias originadas por la compraventa de moneda extranjera efectuada en entidades bancarias supervisadas, por operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas, así como las pérdidas cambiarias resultantes de revaluaciones, variaciones de cuentas (a pagar y a cobrar) expresadas en moneda extranjera, derivadas de operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas debidamente documentadas, siempre que no hayan sido deducidas en la compraventa. (LISR art.21-28)

No se permite el traslado hacia adelante o hacia atrás de las pérdidas ordinarias.

Pérdidas de capital

Las pérdidas de capital no compensadas pueden ser trasladadas hacia adelante durante **2** años para su compensación frente a ganancias de capital futuras. Las pérdidas no compensadas, no generan derecho alguno a deducción o crédito por el impuesto. El saldo pendiente, en su caso, no puede compensarse por ningún motivo (LISR art.91).

No se consideran pérdidas de capital (LISR art.84-3-c-VI):

- Las no justificadas.
- Las debidas al consumo.
- Las derivadas de transmisiones gratuitas por actos inter vivos.

Tipo de gravamen

Dentro de estos diferenciamos:

Rentas y Ganancias de capital

Las rentas de fuente guatemaltecas están sujetas al impuesto de la siguiente forma:

- En base al régimen fiscal general (**Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas**), las empresas están sujetas al impuesto sobre su renta gravable al tipo del **25%** (LISR art.36). La base imponible se define como la renta bruta, reducida por las rentas exentas y los costes y gastos deducibles, e incrementada por los costes y gastos relacionados con las rentas exentas y los gastos no deducibles.
- En base al régimen fiscal opcional (**simplificado**), las empresas están sujetas a una retención sobre su renta imponible (renta bruta menos renta exenta) a los tipos progresivos siguientes (LISR art.44):

Renta imponible mensual (Q.)	Cuota (Q.)	Tipo (%)
Hasta 30.000	0	5
Más de 30.000	1,500	7

- Las rentas de capital mobiliario e inmobiliario están generalmente sujetas a una retención final del **10%** (LISR art.92). Los dividendos están sujetos a una retención final del **5%** (LISR art.93)
- Las ganancias de capital están sujetas al impuesto a un tipo del **10%** (LISR art.92).

Retenciones sobre pagos internos

(LISR art.48)

En el régimen fiscal opcional, el contribuyente está sujeto a una retención del **5%** o del **7%**. Los sujetos pasivos deben indicar en sus facturas que se encuentran sujetos a una retención final. No obstante, los contribuyentes sujetos al régimen fiscal opcional pueden solicitar una autorización de las autoridades fiscales para remitir el impuesto directamente a la administración tributaria. En tal caso, las facturas emitidas por estos deben indicar que el impuesto es remitido directamente a la administración tributaria.

Por tanto, el impuesto no debe ser retenido (LISR art.49).

Con carácter general, el pagador está obligado a efectuar una retención cuando la cuantía de los bienes o servicios adquiridos excede de **Q. 2.500** (RLISR art.35).

Los contribuyentes sujetos del régimen opcional deben aplicar el tipo del impuesto a su renta gravable y remitir directamente el impuesto a la administración tributaria cuando llevan a cabo actividades con personas físicas no obligadas a llevar contabilidad o cuando el impuesto no fue retenido por el pagador.

Retenciones sobre pagos a no residentes

Los no residentes sin EP están sujetos a una retención final a diversos tipos (**3%, 5%, 10%, 15% y 25%**), dependiendo del tipo de renta (LISR art.104).

Dividendos

(LISR art.104-1-e)

Sujetos a una retención final del **5%** sobre la cuantía bruta.

Intereses

(LISR art.104-2-a)

Sujetos a una retención final del **10%** sobre la cuantía bruta. Los intereses abonados por el Estado a entidades no residentes se encuentran exentos.

Regalías

(LISR art.104-3-c)

Sujetas a una retención final del **15%**.

Otras rentas

Las remesas de los EP a su empresa matriz tributan de la misma forma que los dividendos (LISR art.104-1-e).

Los honorarios por asistencia técnica están sujetos a una retención final del **15%** (LISR art.104-3-d y e)

Las ganancias de capital derivadas por empresas no residentes están sujetas a una retención final del **10%** (LISR art.92).

B. Impuestos sobre la Renta: Personas Físicas

(Ley de Actualización Tributaria: Decreto 10-2012 y sus modificaciones - LISR; Reglamento: Acuerdo Gubernativo 213-2013 y sus modificaciones -RLISR)

Aspectos generales

Guatemala utiliza un sistema territorial de tributación. Las personas físicas residentes y no residentes son gravadas sólo sobre sus rentas de fuente guatemalteca.

Hecho imponible

Está constituido por la obtención de todo tipo de rentas obtenidas por parte de las personas físicas (LISR art.1).

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos del impuesto las personas físicas y sucesiones indivisas residentes en Guatemala que obtengan rentas.

Se consideran residentes aquellas personas físicas que (LISR art.6):

- permanecen en Guatemala, de forma continua o discontinua, por más de **183** días dentro del año.
- tienen su centro de interés económico en Guatemala, excepto en aquellos casos en los que la persona física prueba ser residente de otro país.

Además, también se consideran residentes:

- los nacionales de Guatemala, residentes en un país extranjero como consecuencia de un empleo diplomático o consular, así como los funcionarios destinados en el extranjero.
- los nacionales guatemaltecos que residen en un país extranjero por un periodo inferior a 183 días dentro del año, como consecuencia de un contrato de trabajo con una empresa residente en Guatemala.
- los nacionales extranjeros que residen en Guatemala, como consecuencia de un empleo diplomático o consular, en base a reciprocidad.

Generalmente, no existen entidades fiscalmente transparentes en Guatemala.

Base imponible

Las personas físicas residentes sólo están sujetas al impuesto sobre la renta sobre sus rentas de fuente guatemalteca (LISR art.3). Las **rentas de fuente guatemalteca** son definidas como cualquier tipo de renta originada dentro de Guatemala y son clasificadas en tres categorías diferentes (LISR art.4):

- rentas de las actividades lucrativas.
- rentas del trabajo.
- rentas y ganancias de capital.

Rentas de Actividades Lucrativas (LISR art.4-1)

Con carácter general, se incluyen todas aquellas rentas generadas dentro de Guatemala, con independencia de la existencia o no de un establecimiento permanente.

Entre otras, se incluyen las rentas procedentes de:

- la producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala.
- La exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados (incluyendo su remisión al exterior), realizada a través de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios.
- La prestación de servicios en Guatemala y su exportación desde Guatemala.
- Los servicios de transporte (de carga y personas) entre Guatemala y otros países, con independencia del lugar de emisión de los pasajes o del abono de los fletes.
- Los servicios de comunicaciones (de cualquier naturaleza y por cualquier medio) entre Guatemala y otros países, incluidas las telecomunicaciones.
- Los servicios de asesoramiento (jurídico, técnico, financiero, administrativo) utilizados en Guatemala, incluidos los prestados desde el exterior a personas (físicas o jurídicas) residentes en Guatemala o a EP de entidades no residentes.
- Los espectáculos y actuaciones públicas en Guatemala de artistas y deportistas, incluso las percibidas por personas distintas del organizador.
- La producción, distribución, arrendamiento, intermediación, etc., de películas cinematográficas, cintas de video, radionovelas, discos fonográficos, grabaciones musicales y auditivas, tiras de historietas, fotonovelas y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable o satélite y multimedia.
- Los subsidios abonados por entes (públicos o privados) a contribuyentes residentes.
- Los honorarios por servicios personales prestados fuera de la relación de dependencia.

Rentas de trabajo (LISR art.4-2):

Con carácter general, se consideran rentas de trabajo, las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso (con independencia de su denominación), derivadas del trabajo personal prestado por personas residentes en relación de dependencia, desarrollado dentro o fuera de Guatemala.

Entre otras, se incluyen las procedentes de:

- las retribuciones percibidas por el trabajo realizado (dentro o fuera de Guatemala) por los residentes en Guatemala, abonadas a personas residentes en Guatemala, establecimientos permanentes de no residentes u organismos internacionales que operan en Guatemala.
- las pensiones, jubilaciones y otras prestaciones, por razón de empleo realizado en Guatemala, abonadas a beneficiarios residentes en Guatemala.
- Los sueldos, salarios, bonificaciones, aguinaldos, dietas (que no constituyen reintegro de gastos) y otras remuneraciones abonadas por personas, entidades, el Estado, entidades autónomas, los municipios y demás entidades públicas o privadas a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en otros países.
- Los sueldos, salarios, bonificaciones, aguinaldos y otras remuneraciones (que no implican reintegro de gastos), abonados a miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, basados, matriculados o registrados en Guatemala, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realiza el tráfico.

- las remuneraciones, sueldos, comisiones, dietas (que constituyen reintegro de gastos), gastos de representación, etc., abonados por entidades residentes en Guatemala a directivos, consejeros en relación de dependencia.

Rentas y ganancias de capital (LISR art.4.3):

Con carácter general, son rentas de fuente guatemalteca los rendimientos y ganancias de capital generadas en Guatemala (en dinero o en especie), por residentes y no residentes.

Entre las rentas pasivas se encuentran las siguientes:

- Los dividendos, utilidades, beneficios y otras rentas procedentes de acciones o participaciones en todo tipo de entidades (residentes y EP de no residentes).
- Los intereses o rendimientos abonados por todo tipo de entidades (residentes y EP de no residentes) derivados de depósitos en efectivo; instrumentos financieros; créditos; títulos; diferenciales de precios y otras rentas obtenidas por la cesión de capitales propios; arrendamientos financieros y otras operaciones.
- Las regalías abonadas o utilizadas en Guatemala por entidades residentes o EP que operan en Guatemala (derechos de autor, marcas, licencias de software, derechos de imagen o sobre activos intangibles, etc.).
- Las rentas derivadas de bienes muebles e inmuebles situados en Guatemala.
- Las ganancias de capital derivadas de valores mobiliarios y otros bienes muebles o derechos ejercidos en Guatemala.
- Las rentas de capital derivadas de derechos, acciones o participaciones en entidades (residentes o no residentes), cuyos activos consisten en bienes inmuebles situados en Guatemala.
- Las ganancias de capital derivadas de la transmisión de derechos, acciones o participaciones en entidades (residentes y no residentes), que otorgan a su titular el uso y disfrute de bienes muebles o inmuebles situados en Guatemala.
- Las ganancias de capital derivadas de la transmisión de bienes muebles e inmuebles situados en Guatemala o de derechos sobre estos.
- Los premios de loterías, rifas, sorteos o eventos similares realizados en Guatemala.
- Las incorporaciones (de bienes situados y derechos ejercitables en Guatemala) al patrimonio de los contribuyentes residentes, incluidos los no derivados de una transmisión previa, tales como las ganancias en el juego y las adquisiciones gratuitas no gravadas por otro impuesto directo.

La renta procedente de los premios de lotería, rifas, o eventos similares realizados en Guatemala está también sujeta al impuesto como renta pasiva.

Rentas exentas

Se aplica una exención a:

Las rentas procedentes de herencias, legados y donaciones gravadas previamente por el Impuesto de Sucesiones, Legados y Donaciones. (LISR art.8-4).

Entre las rentas del trabajo exentas del impuesto se incluyen (LISR art.70):

- las **indemnizaciones o pensiones** por causa de muerte o incapacidad, causadas por accidentes o enfermedad, procedentes de la seguridad social, seguros o sentencia judicial.
- las **indemnizaciones por despido** percibidas por trabajadores públicos y privados.

- las remuneraciones abonadas a diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales debidamente acreditados ante el gobierno guatemalteco, en base a reciprocidad.
- Las **dietas y gastos de representación** por viajes (dentro y fuera de Guatemala), debidamente comprobados.
- los **aguinaldos** navideños (limitados al **100%** del salario ordinario mensual).
- la **paga extraordinaria anual de julio**, abonada a empleados del sector público y privado (limitada al **100%** del salario ordinario mensual).
- Las **pensiones, jubilaciones o montepíos** devengadas por las personas físicas o sus beneficiarios (clases pasivas, seguridad social, colegios profesionales, etc.), con independencia de su denominación.

Asimismo, se encuentran exentas del impuesto (LISR art.87):

- los **subsidios** otorgados por el Estado, sus instituciones y por organismos internacionales, a las personas físicas para satisfacer necesidades relacionadas con la salud, la vivienda, la educación y la alimentación.
- las **ganancias de capital**, derivadas de la venta ocasional de bienes muebles de uso personal. La exención no se aplica a las ganancias de capital por la venta de vehículos, embarcaciones o aeronaves sujetos a registro.
- Las demás rentas y ganancias o pérdidas de capital legalmente exentas.

Rendimientos de trabajo

El hecho imponible del impuesto sobre las rentas de trabajo dependiente está constituido por la percepción de todo tipo de retribuciones o ingresos por parte de personas físicas residentes en Guatemala, con independencia de su denominación o naturaleza, (LISR art.68).

Este tipo de rentas se imputan al período de liquidación en que son percibidas o puestas a disposición del trabajador (LISR art.69).

Salarios

Las rentas del trabajo derivada por personas físicas residentes están sujetas a una retención mensual final aplicada a tipos progresivos. La retención mensual se calcula dividiendo la renta gravable anual del ejercicio anterior entre **12** y aplicando la tabla de tipos progresivos a dicha cuantía.

La renta imponible anual se determina aplicando a la renta bruta anual las siguientes deducciones por (LISR art.72):

- por **gastos personales** de hasta **Q. 60.000**:
 - ♦ no se requiere evidencia documental para los primeros **Q. 48.000**.
 - ♦ hasta **Q. 12.000** del IVA abonado, debidamente soportado por facturas.
- las **donaciones** efectuadas al Estado, universidades, entidades culturales, científicas o religiosas, partidos políticos y entidades de servicio social, con un límite del **5%** de la renta bruta anual.
- las **contribuciones** previsionales a instituciones de la seguridad social guatemalteca.
- las **primas de seguro** de vida que cubren, de forma exclusiva, los riesgos de muerte del trabajador, siempre que el contrato de seguro no devengue cuantía alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate.
- Las rentas del trabajo exentas.

La cuota tributaria anual de las rentas de trabajo se determina aplicando los tipos impositivos progresivos a la renta gravable (LISR art.73). El impuesto anual resultante sólo puede ser modificado cuando se produce un cambio en el salario y/o en las deducciones.

Rendimientos en especie

Las retribuciones en especie se encuentran sujetas en su totalidad.

Pensiones

Las pensiones por razón de empleo percibidas por las personas residentes en Guatemala constituyen rentas de trabajo (LISR art.4-2-b).

Los contribuyentes pueden deducir las contribuciones efectuadas a la seguridad social (LISR art.72-c).

Remuneraciones de directores

Los honorarios y otras remuneraciones obtenidas por personas físicas residentes, en su calidad de miembros de los consejos de dirección o de otros órganos de gestión en relación de dependencia, son considerados rentas de trabajo (LISR art.4-2-e). En caso de que no exista relación de dependencia, estas retribuciones se consideran rentas de actividades lucrativas (LISR art.4-1-j).

Rendimientos de actividades económicas

La renta empresarial y los honorarios (honorarios de directores, comisiones, honorarios por servicios técnicos y profesionales, honorarios de artistas y deportistas), derivados por personas físicas residentes, están sujetos al impuesto sobre la renta. Estas rentas derivadas por personas físicas pueden ser gravadas en base al régimen fiscal general, o al régimen fiscal opcional.

- En base al **régimen fiscal general**, las personas físicas están sujetas al impuesto a un tipo del **25%**. La renta sujeta es definida como la renta bruta, reducida por la renta exenta y los costes y gastos deducibles, e incrementada por los gastos y costes relacionados a las rentas exentas (LISR art.36).
- En base al **régimen opcional**, las personas físicas tributan por su renta gravable (renta bruta menos renta exenta) a los siguientes tipos (LISR art.44):

Renta imponible mensual (Q.)	Cuota (Q.)	Tipo (%)
Hasta 30.000	0	5
Más de 30.000	1,500	7

Rendimientos de capital

El hecho imponible está constituido por la obtención de rentas de capital (en dinero y en especie), derivadas de elementos patrimoniales, bienes y derechos por parte de las personas físicas (residentes y no residentes) en Guatemala (LISR art.83).

Las rentas de capital están sujetas a una retención definitiva en el momento de su acreditación o abono bancario a los beneficiarios (LISR art.90).

Se analizan las siguientes rentas del capital mobiliario e inmobiliario:

Dividendos

Los dividendos y otras distribuciones de beneficios percibidos por las personas físicas residentes en Guatemala constituyen rentas del capital mobiliario, con independencia de su denominación (LISR art.84-2-d).

Estas rentas están sujetas a una retención final de **5%** (LISR art.93)

Intereses

Los intereses percibidos por las personas físicas residentes en Guatemala constituyen rentas del capital mobiliario (LISR art.84-2-a).

Estas rentas están sujetas a una retención final del **10%** (LISR art.92).

Regalías

Las rentas obtenidas por el arrendamiento o la cesión del uso y disfrute de bienes muebles (derechos de llave, regalías, derechos de autor y similares) percibidas por las personas físicas residentes constituyen rentas del capital mobiliario (LISR art.84-2-b).

Las regalías abonadas a personas físicas residentes están sujetas a una retención final del **10%** (LISR art.92).

Rendimientos del capital inmobiliario

Las rentas obtenidas por el arrendamiento o por la cesión del uso y disfrute de bienes inmuebles, percibidas por las personas físicas residentes constituyen rentas del capital inmobiliario (LISR art.84-1-a).

La base imponible de estas rentas está constituida por la renta percibida (en dinero o en especie), menos un **30%** de dicha renta en concepto de gastos (LISR art.88-2)

Los rendimientos de capital inmobiliario derivados por personas físicas residentes están sujetos a una retención final del **10%** (LISR art.92).

Ganancias de capital

(LISR art.84-3)

El hecho imponible está constituido por la obtención de ganancias de capital (en dinero y en especie), derivadas de elementos patrimoniales, bienes y derechos por parte de las personas físicas (residentes y no residentes) en Guatemala (LISR art.83).

Se consideran ganancias y pérdidas de capital las derivadas de la transferencia, cesión, permuta, etc., de bienes y derechos realizadas por las personas físicas no dedicadas habitualmente a la realización de estas operaciones (LISR art.84-3-a).

También constituyen ganancias de capital (LISR art.84-3-b):

- La cuantía de la revaluación de los activos fijos de las personas físicas obligadas a llevar contabilidad.
- Los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de derechos o bienes afectos a actividades productoras de rentas lucrativas gravadas.

Por el contrario, no se consideran ganancias o pérdidas de capital (LISR art.84-3-c):

- La división de la cosa común.
- La liquidación del patrimonio conyugal.
- Los aportes a fideicomisos de garantía o testamentarios y la devolución del aporte.

La obligación tributaria surge en el momento en que se produce la variación del patrimonio de los contribuyentes. Las ganancias de capital están sujetas a una retención definitiva en el momento de su acreditación o abono bancario a los beneficiarios. (LISR art.90).

La base imponible de las ganancias o pérdidas de capital está constituida por el precio de venta de los bienes o derechos, menos el coste contable de estos, más el valor de las mejoras y menos la depreciación acumulada sobre el valor original y las mejoras (LISR art.89).

Las ganancias de capital derivadas por las personas físicas residentes están sujetas a una retención final del **10%** (LISR art.92).

Deducciones personales

Analizamos:

Deducciones

Las personas físicas residentes que derivan rentas de trabajo pueden aplicar las siguientes deducciones por:

- Por **gastos personales** de hasta **Q. 60.000** (LISR art.72-a):
- no se requiere evidencia documental para los primeros **Q. 48.000**.
- hasta **Q. 12.000** del IVA abonado por gastos personales y por compras de bienes y servicios en el periodo, debidamente justificados mediante facturas
- las **donaciones** al Estado, universidades, entidades culturales científicas o religiosas, partidos políticos y entidades sin fines de lucro debidamente autorizadas, hasta el **5%** de la renta bruta anual (LISR art.72-b).
- las **contribuciones** a la seguridad social (LISR art.72-c).
- las **primas de seguro** de vida, cubriendo exclusivamente el riesgo de muerte del trabajador (LISR art.72-d).

Las deducciones generales y personales, así como los créditos fiscales aplicables para determinar la renta gravable derivada de las actividades empresariales han sido comentadas en el apartado del impuesto sobre la renta empresarial.

Deducciones personales y familiares en la base

La deducción personal general es de **Q. 48.000** (LISR art.72-a), incrementada hasta **Q. 60.000**, mediante las correspondientes facturas.

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

Las personas físicas residentes que perciben rentas lucrativas pueden acreditar frente a su cuota tributaria:

- los pagos a cuenta trimestrales efectuados (sólo aplicable en caso de que el sujeto pasivo opte por el régimen opcional).
- los impuestos retenidos en la fuente sobre las rentas derivadas en el ejercicio fiscal, excepto las retenciones finales.
- El impuesto de solidaridad en ciertos casos

Pérdidas

Las pérdidas ordinarias no pueden ser trasladadas hacia adelante ni hacia atrás. Por el contrario, Las pérdidas de capital no compensadas pueden ser trasladadas hacia adelante durante **2 años** para su compensación frente a ganancias de capital futuras. Las pérdidas no compensadas, no generan derecho alguno a deducción o crédito por el impuesto. El saldo pendiente, en su caso, no puede compensarse por ningún motivo (LISR art.91).

Tipo de gravamen

Analizamos:

Rentas y Ganancias de Capital

En **2021**, las rentas de trabajo se encuentran sujetas a los siguientes tipos impositivos progresivos (LISR art.73):

Renta imponible (Q.)	Cuota (Q)	Tipo (%)
Hasta 30.000	0	5
Más de 30.000	15,000	7

En el caso de las rentas derivadas de actividades lucrativas, los tipos impositivos generales son:

- **5% o 7%** sobre la renta bruta bajo el Régimen Fiscal Opcional.
- **25%** sobre la renta gravable bajo el Régimen Fiscal General.

No se aplica ningún tipo de recargo adicional.

El impuesto se liquida anualmente, desde 1 de enero a 31 de diciembre (LISR art.74).

Ganancias de capital

Las ganancias de capital están sujetas a una retención final del **10%** (LISR art.92).

Retenciones sobre pagos internos

(LISR art.75)

Los trabajadores están sujetos a una retención mensual final por sus rentas de trabajo. Cuando una persona física tiene varios empleadores, el empleador que abona el salario anual más alto se encuentra obligado a retener el impuesto sobre el salario agregado del trabajador (LISR art.77).

Retenciones a no residentes

Las personas físicas no residentes sin EP están sujetos a una retención final a diversos tipos (3%, 5%, 10%, 15% y 25%), dependiendo del tipo de renta (LISR art.104).

Dividendos

(LISR art.104-1-e)

Sujetos a una retención final del 5% sobre la cuantía bruta.

Intereses

(LISR art.104-2-a)

Sujetos a una retención final del 10% sobre la cuantía bruta. Los intereses abonados por el Estado a entidades no residentes se encuentran exentos.

Regalías

(LISR art.104-3-c)

Sujetas a una retención final del 15%.

Otras rentas

Las remesas de los EP a su empresa matriz tributan de la misma forma que los dividendos (LISR art.104-1-e).

Los honorarios por asistencia técnica están sujetos a una retención final del 15% (LISR art.104-3-d y e).

C. Impuesto de Solidaridad - ISO

(Ley: Decreto N° 73-2008 y sus modificaciones - ISO)

Se aplica un impuesto mínimo alternativo, denominado Impuesto de Solidaridad (ISO), sobre aquellas personas (físicas o jurídicas) que realizan actividades comerciales o agrícolas en Guatemala y derivan un margen bruto superior al 4% de su renta bruta (LISO art.1).

Hecho imponible

(LISO art.3)

Está constituido por la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en Guatemala por los sujetos pasivos del impuesto.

Sujeto pasivo

(LISO art.5)

Son sujetos pasivos del ISO, las personas físicas, jurídicas y otras entidades, así como las sucursales y EP que operan en Guatemala, que realizan actividades económicas en Guatemala y obtienen un margen bruto superior al 4% sobre sus ingresos brutos.

Exenciones

(LISO art.4)

Se aplica una exención en el Impuesto de Solidaridad a:

- Los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas y empresas, con excepción de las personas jurídicas formadas por capitales mixtos.
- Las universidades y centros educativos (públicos y privados), legalmente autorizados.
- Los sujetos pasivos que inician actividades empresariales, durante los primeros 4 trimestres.
- Las actividades mercantiles y agropecuarias realizadas por personas (físicas o jurídicas) que operan dentro de los regímenes especiales de exportación y de maquila.
- Todo tipo de asociaciones, fundaciones, cooperativas y aquellas entidades sin ánimo de lucro debidamente autorizadas.
- Las personas (físicas o jurídicas) que optan por el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.
- Los contribuyentes que obtengan pérdidas operativas durante 2 años seguidos. La exención se aplica en los 4 períodos impositivos siguientes al segundo año de pérdidas.

Base imponible

(LISO art.7)

La base imponible está constituida por la cuantía mayor correspondiente al 25% del valor de los activos netos, o al 25% de los ingresos brutos. No obstante, si el valor de los activos netos es superior a 4 veces el valor de sus ingresos brutos, la base imponible es el 25% de los ingresos brutos.

Tipo de gravamen

(LISO art.8)

El tipo impositivo aplicable es del 1%.

Liquidación y pago del impuesto

El ISO se liquida trimestralmente (LISO art.6). El impuesto se determina mediante la aplicación del tipo a la base imponible. Si la base imponible se constituye por el 25% de la cuantía del activo neto, los contribuyentes pueden acreditar el Impuesto Único Sobre Inmuebles efectivamente abonado frente al ISO (LISO art.9).

Los contribuyentes deben abonar el impuesto dentro del mes siguiente posterior a la finalización de cada trimestre (LISO art.10).

El ISO y el ISR pueden acreditarse entre sí. Los contribuyentes pueden optar por una de las formas siguientes (LISO art.11):

- el ISO abonado durante los **4** trimestres del año puede ser acreditado frente al ISR hasta su agotamiento durante los **3** años siguientes. El saldo pendiente puede ser deducido como gasto a efectos del ISR.
- Los pagos trimestrales del ISR pueden ser acreditados frente al ISO, en el mismo año.

D. Tributación de Hidrocarburos

(Ley de Hidrocarburos: Decreto N° 109-83 y sus modificaciones;
Reglamento: Acuerdo Gubernativo N° 1034-83 y sus modificaciones)

Regalías

Los contratistas de operaciones petroleras de exploración y/o explotación, deben abonar al Estado (con anterioridad a la recuperación de cualquier coste), una regalía aplicada al volumen de la producción neta o al valor monetario de esta (D 109-83 art.61).

La norma establece las siguientes 2 regalías:

- para el **petróleo crudo**, basada en el promedio mensual de la gravedad API, para cada área de contrato, de la manera siguiente:
 - ◆ Si la gravedad API es igual a **30** grados, la regalía es del **20%**;
 - ◆ El porcentaje indicado en el inciso anterior se incrementa o disminuye en un **1%** por cada grado API mayor o menor a los **30** grados API, respectivamente; y
 - ◆ La regalía no puede ser inferior al **5%**.
- una regalía mínima del **5%** para el **gas natural** comercial y condensados.

En aquellos casos en que se produce petróleo crudo proveniente de yacimientos en los que no se ha efectuado una declaración de comercialidad, se establece una regalía especial de **35%** que debe hacerse efectiva desde el inició la producción hasta que se efectúa la declaración de comercialidad.

La regalía no forma parte del ingreso bruto del contratista ni constituye pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta.

E. Tributación Minera

(Ley de Minería: Decreto N° 48-97, de 11-06-1997 y sus modificaciones;
Reglamento: Acuerdo Gubernativo 176-2001, de 11 de mayo de 2001 y sus modificaciones)

Regalías

Las regalías deben ser abonadas por (D 48-97 art.61):

- Los titulares de una licencia de explotación a:
 - ◆ El **Estado**: por la extracción de productos mineros.

- ◆ Los **municipios**: por la extracción de productos mineros dentro de su jurisdicción. Cuando la extracción se localiza en más de una jurisdicción municipal, la regalía se reparte entre los municipios correspondientes en proporción a los productos mineros extraídos en cada jurisdicción.
- Las personas que explotan **materiales de construcción** del (D 48-97 art.5), a:
 - ◆ Los **municipios**: por la extracción de arcillas superficiales, arenas, rocas y demás materiales aplicables directamente a la construcción, excluyendo las rocas decorativas.

Base imponible

Las regalías se determinan mediante declaración jurada del volumen del producto minero comercializado, en base al valor de cotización del producto en mercados internos o en bolsas internacionales (D 48-97 art.62).

Tipo de gravamen

Los tipos aplicables a las regalías son los siguientes (D 48-97 art.63):

- por la explotación de minerales: **0,5%** para el Estado y otro **0,5%** para las municipalidades; y,
- por la explotación de materiales de construcción: el **1%** a las municipalidades respectivas.

Liquidación y pago del impuesto

Las regalías se liquidan y abonan anualmente en los **30** días siguientes a la finalización de cada año calendario, al Estado y al municipio respectivo (D 48-97 art.64).

Cánones

Los titulares de derechos mineros están obligados a abonar los cánones siguientes (D 48-97 art.66):

- Canon de otorgamiento por **derecho minero**: se abona de forma anticipada (en quetzales), en el momento de la notificación del otorgamiento del derecho minero por una cuantía de **Q.1.300**.
- Canon de superficie por **licencia de reconocimiento**: se abona de forma anticipada y por una sola vez, durante el primer mes del período de reconocimiento correspondiente por una cuantía de **Q.120** por km² o fracción.
- Canon de superficie por **licencia de exploración**: se abona anualmente, de forma anticipada, durante el primer mes de cada año de exploración, a razón de:
 - ◆ 3 unidades por km² o fracción, por cada uno de los primeros 3 años.
 - ◆ 6 unidades por km² o fracción, por cada año de la primera prórroga.
 - ◆ 9 unidades por km² o fracción, por cada año de la segunda prórroga.
- Canon de superficie por **licencia de explotación**: se abona anualmente, de forma anticipada, en el mes de enero de cada año calendario, a razón de **12** unidades por km² o fracción. El pago del primer año se efectúa en el momento de la notificación del otorgamiento de la licencia y su cuantía se determina proporcionalmente, tomando en consideración el tiempo que quede por transcurrir entre el momento de otorgamiento y el **31** de diciembre del mismo año.
- Canon de **cesión del derecho** de la licencia de exploración: se abona en quetzales, a razón de 3 unidades por km² o fracción, con carácter previo a la notificación de la resolución favorable de dicha cesión.
- Canon de **cesión del derecho** de la licencia de explotación: se abona en quetzales, a razón de 5 unidades por km² o fracción, con carácter previo a la notificación de la resolución favorable de dicha cesión.

Las unidades de referencia legal tienen un valor que oscila entre los **Q.100,00** y **Q.1,000,00**. Para su aplicación, el Ministerio de Energía y Minas emitirá en el primer mes del año de vigencia de esta ley, el acuerdo ministerial en que se fijará el valor de las unidades (D 48-97 art.67).

II. Impuestos sobre la Propiedad

A. Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones

B. Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos

A. Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones

(Ley: Decreto N° 431, de 1947 y sus modificaciones)

Guatemala aplica un impuesto sobre las sucesiones y legados, denominado Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones. A partir del 1-7-92, no se aplica el impuesto por las donaciones de bienes muebles e inmuebles inter vivos, ya que estas donaciones están sujetas al IVA (LIHL art.1).

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos a los herederos y legatarios.

Base imponible

La base imponible está constituida por el valor de los bienes del causante que se transmiten, a efectos de su distribución a los beneficiarios, incluyendo (LIHL art.4):

- los bienes **muebles**, cuando el juicio sucesorio es abierto en Guatemala o el causante adquirió los bienes con recursos de fuente guatemalteca (LIHL art.1-c y d).
- Los bienes **inmuebles** del causante localizados en Guatemala, con independencia de la nacionalidad o residencia del transmitente o destinatarios (LIHL art.1-e).
- los bienes inmuebles del causante situados en el extranjero, cuando se abre el proceso de herencia en Guatemala (LIHL art.1-f).

El valor de los bienes sujetos debe ser valorado oficialmente para poder estimar la cuantía de la herencia percibida por los beneficiarios. A estos efectos, el patrimonio debe ser valorado a precios de mercado, o de acuerdo con la valoración de expertos oficiales (LIHL art.51).

Para establecer la base imponible de la parte de la herencia del destinatario, deben deducirse las deudas, los gastos de la última enfermedad y de defunción y otros gastos del causante (LIHL art.4).

El impuesto se aplica sobre la base imponible correspondiente a cada destinatario (es decir, sobre la cuantía efectivamente percibida), que es igual al importe bruto de la herencia repartida al destinatario, menos una determinada deducción (ver más adelante).

Deducciones Personales

Para determinar la base imponible, cada beneficiario de una transmisión mortis causa puede aplicar una deducción de los primeros **Q. 500 (Q. 1.000**, cuando el beneficiario es menor de **12 años**), en el caso de los beneficiarios de las categorías I y II (ver más abajo) o los primeros **Q. 300** para los beneficiarios de las categorías III a VII (LIHL art.14-2 y 3).

Tipo de gravamen

(LIHL art.7)

Los tipos impositivos aplicados tienen carácter progresivo y dependen de la cuantía sujeta percibida y de su relación con el difunto.

A estos efectos, los perceptores se clasifican dentro de las categorías siguientes:

Categoría	Relación del beneficiario con el causante
I	Cónyuge, hijos
II	Ascendiente directo y nietos o bisnietos
III	Hermanos
IV	Sobrinos/tíos
V	Primos hermanos
VI	Colaterales
VII	Otros

Base imponible (Q.)	I (%)	II (%)	III (%)	IV (%)	V (%)	VI (%)	VII (%)
Hasta 50.000	1	2	3	5	7	9	12
Siguientes 50.000	2	3	4	6	9	10	14
Siguientes 100.000	3	4	5	7	10	11	16
Siguientes 100.000	4	5	6	8	11	12	18
Siguientes 200.000	5	6	7	9	12	13	20
Más de 500.000	6	7	8	10	13	14	25

Además de los tipos aplicables a las categorías **I a VII**, el saldo de los depósitos mantenidos fuera de Guatemala está sujeto a un recargo del **3%**.

Exenciones

(LIHL art.14)

La norma establece una larga lista de exenciones, entre las que se encuentran:

- las efectuadas al Estado, los municipios y la Universidad de San Carlos;

- las pólizas de seguros de vida;
- los bienes gananciales del cónyuge supérstite;
- las fundaciones benéficas y culturales;
- los derechos de propiedad literaria o artística;
- Los títulos y valores del Estado.

Liquidación y pago del impuesto

(LIHL art.37)

Los sujetos pasivos deben liquidar el impuesto en los **6** meses posteriores al fallecimiento del causante o de la declaración de muerte presunta. El plazo se amplía a **9** meses si el fallecimiento ocurre en Centroamérica, y a **1** año en otro lugar extranjero (LIHL art.37).

La Administración Tributaria debe practicar la liquidación en los **10** días siguientes a la revisión de los documentos presentados por los sujetos pasivos (LIHL art.40).

Una vez notificada la resolución, el impuesto debe ser abonado en **10** días siguientes (LIHL art.43).

El impuesto prescribe en un plazo de **6** años a partir de la última diligencia practicada por la Administración o en **10** años, desde la fecha de fallecimiento del causante (LIHL art.50).

B. Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos - ICV

(Ley: Decreto N° 70-94; Reglamento: Acuerdo Gubernativo N° 134-2014 y sus modificaciones)

Este Decreto establece un impuesto anual sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, que se desplazan por el territorio nacional, las aguas y espacio aéreo comprendido dentro de la soberanía del Estado. Los artículos 3, 4 y 5 del Decreto establecen una clasificación exhaustiva de los distintos tipos de vehículos. El artículo 6, a su vez, establece una distinción amplia en el uso de los diversos vehículos.

A modo de ejemplo, la base imponible aplicable para los vehículos de la serie particular se establece sobre el valor de estos en base a unos porcentajes decrecientes en función de la antigüedad del vehículo. El impuesto es el resultado de multiplicar el porcentaje correspondiente por el valor del vehículo según la lista oficial vigente para cada año (LICV art.10).

El impuesto se liquida mediante un único pago anual (LICV art.28).

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

A. Impuesto al Valor Agregado IVA

(Ley: Decreto N° 27-92, y sus modificaciones; Reglamento: Acuerdo Gubernativo N° 5-2013 de 04-01-2013 y sus modificaciones)

Hecho Imponible

(LIVA art.3)

El hecho imponible de impuesto está constituido por (LIVA art.3):

- La **venta** o **permuta** de bienes muebles o de los derechos reales constituidos sobre los anteriores.
- Las **prestaciones de servicios** en Guatemala.
- las **importaciones**.
- El **arrendamiento** de bienes muebles e inmuebles.
- Las **adjudicaciones** de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las derivadas de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
- Los **retiros** de bienes muebles efectuados por los contribuyentes, propietarios, socios etc., para su uso y consumo personal o de su familia, o las auto prestaciones de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
- La destrucción, pérdida o las faltas de **inventario** por cualquier causa.
- La primera venta o permuta de bienes inmuebles.
- Las **donaciones** inter vivos de bienes muebles e inmuebles.
- Las **aportaciones** de inmuebles a sociedades.

El impuesto se devenga (LIVA art.4):

- En las **ventas** o **permutas** de bienes: en la fecha de emisión de la factura o de la entrega del bien, lo que ocurra primero.
- En las **prestaciones de servicios**: en la fecha de la emisión de la factura o la del pago de la contraprestación, lo que ocurra primero.
- En las ventas o permutas de **automóviles**: en la fecha de emisión de la factura.
- En las **importaciones**: en la fecha de pago de los derechos aduaneros correspondientes.
- En las **adjudicaciones**: en el momento en el que se documenta o entrega el bien.
- En los **retiros** de bienes muebles o **auto prestaciones** de servicios: en el momento de la retirada o de la prestación del servicio.
- En los **arrendamientos** y prestaciones de servicios periódicos: al final del periodo fijado para el pago de la contraprestación.
- En las **faltas de inventario**: en el momento en que se descubre la falta.
- En los **seguros** y fianzas: en el momento de percepción de las primas o cuotas.

Sujeto Pasivo

(LIVA art.5)

Con carácter general, se consideran sujetos pasivos del impuesto a las personas o entidades que realizan operaciones gravables en Guatemala. De forma concreta se consideran sujetos pasivos a:

- Los **importadores** (habituales o no).
- Los **adquirentes** de bienes o beneficiarios de servicios, cuando los vendedores o los proveedores de los bienes o servicios no está domiciliado en Guatemala.
- los contribuyentes que adquieren bienes o servicios procedentes de personas físicas que, por la naturaleza de la transacción u otras circunstancias, no emiten o entregan la factura correspondiente.
- las sociedades civiles y mercantiles, irregulares y las de hecho (salvo las comunidades hereditarias), por las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago.

Base Imponible

La base imponible del impuesto se determina:

- En las **ventas y prestaciones de servicios**: por el precio de las operaciones, con exclusión de los descuentos garantizados de acuerdo con las prácticas comerciales, e incluyendo las cuantías cargadas separadamente al adquirente (para la financiación de los bienes y otros servicios prestados por el vendedor), incluyendo también otros impuestos distintos del IVA. (LIVA art.11 y 12).
- En las **importaciones**: por el valor aduanero (CIF) de los bienes, más los derechos arancelarios y demás recargos correspondientes. En caso de que en los documentos no figure el valor CIF, la cuantía se determina añadiendo al valor FOB, las cuantía de los fletes y seguros, en su caso (LIVA art.13-1).
- En el caso de **arrendamiento** de bienes muebles e inmuebles: por la cuantía de los alquileres, más los recargos financieros, en su caso (LIVA art.13-2).
- En las **adjudicaciones** de bienes muebles e inmuebles en pago (excluyendo las derivadas de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso): por la cuantía de la adjudicación respectiva (LIVA art.13-3).
- En los **retiros** de bienes muebles de una empresa: por el precio de adquisición, o el coste de producción de los bienes (LIVA art 13-4).

Tipo de gravamen

(LIVA art.10)

El IVA se aplica a un tipo único del **12%**.

Determinación del impuesto

El contribuyente debe ingresar al fisco en cada periodo impositivo la diferencia entre la cuantía del impuesto cargado por el contribuyente (**débito fiscal**) y la cuantía del impuesto soportada por el contribuyente (**crédito fiscal**), por la totalidad de las operaciones afectas realizadas en el periodo impositivo (LIVA art.19).

El **crédito fiscal** a incluir en la declaración mensual debe corresponder a las facturas y recibos pago de derechos de importación del periodo de liquidación. Si por cualquier circunstancia no se reportan en el mes al que corresponden, el contribuyente puede hacerlo en los **2** meses siguientes. De no efectuarlo en dicho plazo, no tiene derecho a su compensación o devolución, según proceda (LIVA art.20).

En caso de saldo positivo a favor del contribuyente en el periodo, éste puede trasladarlos a los periodos siguientes, hasta agotarlo, sin derecho a devolución (LIVA art.22).

Sólo los contribuyentes exportadores y los que venden bienes y prestan servicios a personas exentas del impuesto, tienen derecho al reembolso de los créditos fiscales vinculados a las operaciones anteriores. La devolución se efectúa por periodos impositivos vencidos (de forma trimestral o semestral), en el caso del procedimiento general, y de forma mensual en el caso de los exportadores (LIVA art.23).

Exenciones

(LIVA art.7)

Se aplica una exención del impuesto a:

- Las **importaciones** de bienes muebles efectuadas por (LIVA art.7-1):
 - ◆ Las cooperativas y sus asociaciones autorizadas, por la maquinaria, equipo y otros bienes de capital directamente relacionados con su actividad;
 - ◆ Las personas físicas y jurídicas amparadas por régimen de importación temporal;
 - ◆ Los viajeros que ingresan en Guatemala bienes muebles en calidad de equipaje, libres de derechos de importación;
 - ◆ Los funcionarios y empleados guatemaltecos diplomáticos y consulares que retornan a Guatemala, por el ajuar doméstico, efectos personales y un vehículo;
 - ◆ Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas en Guatemala y sus agentes en base a reciprocidad;
 - ◆ Los organismos internacionales de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos.
- Las **exportaciones** de bienes y servicios (LIVA art.7-2);
- Las **transferencias de dominio** de bienes muebles e inmuebles, en caso de (LIVA art.7-3):
 - ◆ Fusiones de sociedades.
 - ◆ Herencias, legados y donaciones por causa de muerte.
 - ◆ Las aportaciones de bienes muebles a sociedades.
 - ◆ Las aportaciones de inmuebles a sociedades.
- Los **servicios** prestados por las entidades financieras supervisadas y las bolsas de valores autorizadas. En caso de entidades aseguradoras y afianzadoras, la exención alcanza sólo a las operaciones de reaseguros y reafianzamientos (LIVA art.7-4).
- Las **cooperativas**, por sus operaciones de venta y prestación de servicios con sus asociados (LIVA art.7-5).
- En el caso de las cooperativas de ahorro y crédito, la exención se aplica a los servicios prestados a sus asociados y a terceros.
- La creación, emisión, circulación y transferencia de títulos de crédito, títulos valores y acciones de cualquier clase, exceptuando la factura cambiaria, cuando estas operaciones corresponde a actos gravados por el impuesto (LIVA art.7-6).
- Los intereses devengados por los títulos de crédito y otras obligaciones emitidas por sociedades mercantiles, siempre que se negocien a través de una bolsa de valores autorizada (LIVA art.7-7).
- La constitución de **fideicomisos** y la devolución de los bienes fideicomitidos al fideicomitente (LIVA art.7-8).
- Los **aportes y donaciones** a todo tipo de asociaciones, fundaciones e instituciones, educativas, culturales de asistencia o de servicio social y las religiosas no lucrativas autorizadas (LIVA art.7-9).
- Los pagos derechos de membresía y cuotas periódicas de asociaciones o instituciones sociales, gremiales, culturales, científicas, educativas y deportivas, así como a los colegios de profesionales y los partidos políticos (LIVA art.7-10).
- Las ventas minoristas (de carnes, pescado, mariscos, frutas y verduras frescas, cereales, legumbres

y granos básicos) a consumidores finales en mercados locales, siempre que no excedan de **Q. 100.00** por cada transacción (LIVA art.7-11).

- La venta de **viviendas** no superiores a **80** metros cuadrados construidos y de valor no superior a **Q.250.000,00**, así como la de parcelas urbanizadas no superiores a **120** metros cuadrados y de valor no superior a **Q.120.000,00** (LIVA art.7-12).
- Los servicios prestados por todo tipo de asociaciones, fundaciones e instituciones educativas, asistenciales y religiosas debidamente autorizadas (LIVA art.7-13).
- Las transmisiones de activos entre entidades y sociedades financieras por motivos regulatorios, autorizadas por la Superintendencia de Bancos, previa autorización de la Junta Monetaria (LIVA art.7-14).
- La compraventa de medicamentos genéricos y alternativos de origen natural (debidamente registrados) y de medicamentos retrovirales adquiridos por personas tratadas de VIH/SIDA en entidades (públicas y privadas) debidamente autorizadas (LIVA art.7-15).

Asimismo, la normativa exige del traslado del impuesto en sus operaciones de venta y prestaciones de servicios a las siguientes personas (LIVA art.8):

- Los **centros educativos** (públicos y privados), por la matrícula, colegiaturas y derechos de examen, de cursos autorizados.
- Las **universidades** autorizadas en Guatemala.
- La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco.
- El Instituto Guatemalteco de **Seguridad Social**.
- Las **misiones** diplomáticas y consulares acreditadas en Guatemala, incluidos sus agentes y empleados, en base a reciprocidad.
- Los **organismos internacionales** que disfrutaran de exención de impuestos, de acuerdo con convenios suscritos con el Gobierno de Guatemala.

Liquidación y pago del impuesto

(LIVA art.40)

Los contribuyentes deben presentar dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración por la cuantía total de las operaciones realizadas en el mes anterior, incluidas las exentas. Junto con la presentación de la declaración deben proceder al pago del impuesto resultante.

Los contribuyentes que presentan operaciones de ventas gravadas y exentas, menores que las compras de bienes y las de adquisiciones de servicios, durante 3 períodos impositivos consecutivos, deben acompañar a la declaración, una justificación documentada de las razones por las cuales están comprando más de lo que venden.

La declaración y el pago del impuesto se efectúa en efectivo, o mediante cheque en la Administración Tributaria o en las instituciones autorizadas por ésta.

En caso de que no resulte impuesto a pagar, la declaración puede ser enviada por correo certificado.

En Guatemala se aplica un **régimen simplificado para pequeños contribuyentes** que es analizado más adelante.

IV. Impuestos Selectivos

- A. Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo
- B. Impuesto Específico a la Distribución del Cemento
- C. Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas
- D. Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada
- E. Impuesto sobre Tabacos y sus productos
- F. Impuesto de salida del país e Impuesto sobre Hospedajes
- G. Impuesto sobre la Primer Matrícula de Vehículos Terrestres

A. Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo - IDPCCDP

(Ley: Decreto N° 38-92, y sus modificaciones - LIDPCCDP; Reglamento: Acuerdo Gubernativo N° 663-2005 y sus modificaciones)

Hecho imponible

El hecho imponible del denominado *Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo - IDPCCDP*, está constituido por la distribución de petróleo crudo y sus derivados, producidos en Guatemala o importados (LIDPCCDP art.1).

El impuesto se devenga (LIDPCCDP art.2):

- En el momento de salida de los productos gravados (internos o importados) de los depósitos, almacenes, refinerías etc.:
 - ♦ para su distribución en Guatemala por cualquier medio.
 - ♦ para su uso, disposición o consumo propio.
- En el momento de su salida de la aduana.

Por el contrario, no se encuentran gravados los productos utilizados para su procesamiento en refinerías guatemaltecas ni los productos exportados (LIDPCCDP art.4).

Sujeto pasivo

(LIDPCCDP art.8)

Se consideran sujetos pasivos y agentes retenedores del impuesto, las personas físicas y jurídicas:

- distribuidoras de combustibles, legalmente autorizadas para operar en Guatemala.
- que realizan operaciones de explotación petrolera en Guatemala, por el petróleo crudo destinado al consumo dentro de Guatemala.
- refinadoras, transformadoras, procesadoras o productoras de productos afectos, debidamente autorizadas, por las operaciones de distribución o comercialización realizadas con importadores, almacenistas, mayoristas, transportador, expendedor, transformador, consumo propio u otros.
- Importadoras de los productos, para su distribución o consumo propio.

Base imponible

(LIDPCCDP art.12)

La base del impuesto se determina en base al galón americano de **3,785 litros**, a la temperatura ambiente.

Tipo de gravamen

(LIDPCCDP art.12-A, B y C)

Los productos son gravados a los tipos específicos siguientes:

Producto	Tipo (Q.)
Gasolina super	4,70
Gasolina regular	4,60
Gasolina de aviación	4,70
Diésel y gas oil	1,30
Queroseno	0,50
Nafta	0,50
Gas licuado del petróleo	0,50

El impuesto es percibido y retenido por los agentes retenedores (y su cuantía no forma parte de la base imponible del IVA), en el momento del despacho salida de los productos para su distribución, ni en las importaciones y ventas al consumidor final (LIDPCCDP art.15).

Exenciones

(LIDPCCDP art.5)

Se aplica una exención a los productos destinados a:

- Las instituciones y organismos exentos constitucionalmente.
- Las misiones diplomáticas acreditadas en Guatemala, en base a reciprocidad.

- Los organismos internacionales (públicos y privados) que operan en Guatemala, en virtud de convenios suscritos.

Asimismo, quedan exentos del impuesto el (LIDPCCDP art.12-D):

- Diésel.
- Fuel oil (Bunker C).
- Petróleo crudo utilizado en la generación de electricidad en plantas integradas del sistema eléctrico nacional.
- Gas licuado del petróleo en cilindros para consumo doméstico.

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se liquida semanalmente. Los agentes retenedores deben presentar una declaración jurada y abonar el impuesto en los 5 días hábiles posteriores a la semana de aplicación del impuesto en la Administración Tributaria o en las entidades financieras autorizadas.

Por su parte los importadores efectúan el ingreso previamente a la retirada de los productos de la aduana.

B. Impuesto Específico a la Distribución del Cemento - IEDC

(Ley: Decreto N° 79-00, y sus modificaciones – LIEDC)

Se trata de un impuesto específico que grava la distribución de cemento (de producción nacional e importado), que se distribuye en Guatemala. El impuesto se destina exclusivamente para el financiamiento de los programas de vivienda popular.

Hecho imponible

(LIEDC art.3)

Está constituido por la distribución de cemento (nacional e importado) en Guatemala (LIEDC art.1).

El hecho imponible surge (LIEDC art.3):

- en el momento de **salida** del producto de los almacenes, para su distribución y venta en Guatemala.
- en las **importaciones**, el impuesto se genera y abona temporalmente en el momento de su ingreso en aduana, recuperándolo el importador en el momento de su distribución y venta en Guatemala.

El IEDC se devenga (LIEDC art.8):

- En la **producción nacional**: en la fecha de emisión de la factura por el productor nacional o la de salida del producto de almacenes, lo que ocurra primero.
- En las **importaciones**: en la fecha de su ingreso en la aduana.

Sujeto pasivo

(LIEDC art.6)

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas físicas y jurídicas:

- Dedicadas a la producción de cemento, cuando el producto se distribuye o vende en Guatemala.
- **Importadoras directas** de cemento, para su distribución o venta en Guatemala, para uso propio o de terceros.

Base imponible

(LIEDC art.4)

Está constituida por la bolsa de **42,5 kg** de peso.

Tipo de gravamen

(LIEDC art.5)

El tipo del impuesto es de **Q. 1,50**, por cada bolsa de **42,5kg** de peso.

Exenciones

(LIEDC art.7)

Se aplican exenciones del pago del impuesto a:

- las personas (físicas y jurídicas) que gozan de exención o exoneración de impuestos, por mandato constitucional.
- a los organismos internacionales que disfrutan de exención o exoneración impositiva en base a convenios suscritos.
- Las exportaciones o reexportaciones de cualquier clase de cemento.

Liquidación y pago del impuesto

(LIEDC art.9)

El IEDC se liquida y abona de la forma siguiente:

- Los fabricantes nacionales deben presentar en los primeros **10 días hábiles** siguientes al vencimiento del mes calendario, una declaración jurada mensual (por las bolsas vendidas, o su equivalente distribuido a granel en el mes) y abonar conjuntamente el impuesto en las entidades financieras autorizadas.
- Los importadores deben abonar temporalmente el impuesto, así como los derechos arancelarios aplicados por la importación o internación, con carácter previo a la salida del cemento importado.

C. Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas

(Ley: Decreto N° 21-04, y sus modificaciones; Reglamento: Acuerdo Gubernativo N° 205-2004 y sus modificaciones)

Hecho imponible

El hecho imponible del impuesto está constituido por la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas (nacionales e importadas) en Guatemala (D 21-04 art.1).

El hecho imponible del impuesto se produce en el momento de salida de los productos gravados de los almacenes de los sujetos pasivos, para su distribución en Guatemala (D 21-04 art.3).

El impuesto se devenga (D 21-04 art.8):

- En la fecha de **salida** de los productos de los almacenes, o en la de emisión de la factura correspondiente por parte de los sujetos pasivos, lo que ocurra primero.
- En la fecha de **retiro** de productos gravados por parte de los sujetos pasivos, para uso o consumo personal o en la fecha en que se produzca el retiro, lo que se ocurra primero.
- En caso de **transferencias gratuitas** realizadas por los sujetos pasivos: en la fecha de emisión del documento de transferencia, o en la que se produzca la entrega de los productos gravados, lo que ocurra primero.

Sujeto pasivo

(D 21-04 art.5)

Son sujetos pasivos de este impuesto los fabricantes e importadores domiciliados en Guatemala, que distribuyen las bebidas.

Exenciones

(D 21-04 art.4)

Están exentas del pago del impuesto:

- las importaciones de productos gravados efectuadas por los organismos internacionales que disfrutan de exención de impuestos.
- Las exportaciones o reexportaciones de las bebidas.

Base imponible

(D 21-04 art.9)

La base imponible del impuesto está constituida por el precio de venta al consumidor final sugerido por los sujetos pasivos y comunicado a la Administración Tributaria, sin incluir el IVA, ni el impuesto a la distribución establecido en esta ley.

Tipo de gravamen

(D 21-04 arts.10 a 17)

La tabla siguiente incluye los tipos aplicables para este tipo de productos:

Bebidas	Tipo (%)
Cervezas y otras beidas de cereales fermentados	6
Vinos	7,5
Vino espumoso	7,5
Vermut	7,5
Sidra	7,5
Bebidas alcohólicas destiladas	8,5
Bebidas alcohólicas mezcladas	7,5
Otras bebidas fermentadas	7,5

Los tipos de gravamen anteriores se aplican sobre el precio de venta sugeridos al consumidor final.

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se liquida mensualmente (D 21-04 art.18).

Los sujetos pasivos deben presentar en los primeros **10** días hábiles siguientes al vencimiento de cada mes calendario, una declaración jurada mensual (ordinaria o por medios electrónicos), por las operaciones gravadas en el mes anterior (por cada clase de bebida), efectuando el pago del impuesto en las entidades financieras autorizadas (D 21-04 art.20).

D. Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada

(Ley: Decreto N° 09-02, y sus modificaciones; Reglamento: Acuerdo Gubernativo N° 120-2002 y sus modificaciones)

El artículo 1 de este Decreto establece un impuesto específico que grava la distribución en Guatemala de bebidas gaseosas, isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada, tanto de producción nacional o que sean importadas.

Hecho imponible

(D 09-02 art.3)

Está constituido por la distribución en Guatemala de las bebidas citadas anteriormente, en la fecha de su salida de las bodegas o lugares de almacenamiento.

El hecho imponible de impuesto se produce en la fecha de salida de los productos gravados de los almacenes de los sujetos pasivos del impuesto, para su distribución en Guatemala.

En el caso de las personas (físicas o jurídicas) distintas de los fabricantes o importadores debidamente registrados en la Superintendencia de Administración Tributaria, que realizan importaciones eventuales y para su propio consumo de las bebidas, el impuesto se genera en el momento de su importación en Guatemala por la Aduana correspondiente.

El impuesto se devenga (D 09-02 art.5):

- en la fecha de salida de los almacenes de los sujetos pasivos para su distribución;
- En caso de retiros de productos gravados por los sujetos pasivos, para uso o consumo personal: en la fecha en que se produzca dicho retiro;
- En caso de transferencias gratuitas de productos gravados por los sujetos pasivos: en la fecha en que se produce la entrega real de los productos; y,
- En el caso de importaciones directas y eventuales de productos gravados por personas físicas y jurídicas debidamente registradas (distintas de los fabricantes e importadores), para su propio consumo: en la fecha de entrada en aduana, una vez liquidado y abonado el impuesto correspondiente.

Sujeto pasivo

(D 09-02 art.7)

Son sujetos pasivos del impuesto:

- los fabricantes e importadores de bebidas gravadas domiciliados en Guatemala.
- Las personas físicas y jurídicas (distintas de los fabricantes e importadores), debidamente registradas que realizan importaciones eventuales y para su propio consumo de las bebidas gravadas.

Exenciones

(D 09-02 art.6)

Se aplica una exención a:

- Las importaciones de productos gravados por parte los organismos internacionales exentos de impuestos en base a los convenios suscritos; y,
- Las exportaciones de productos gravados.

Base imponible

(D 09-02 art.4)

Está constituida por la cantidad de litros de las bebidas (de producción nacional e importadas) gravadas distribuidas en Guatemala por los sujetos pasivos durante un mes calendario.

Tipo de gravamen

(D 09-02 art.10)

Las bebidas gravadas por este impuesto están sujetas a los tipos específicos siguientes, por cada litro:

Producto	Tipo Q.
Bebidas gaseosas simples o endulzadas	0,18
Bebidas isotónicas o deportivas	0,12
Jugos y néctares naturales	0,10
Bebidas de yogur de cualquier clase	0,10
Agua natural envasada en envases de hasta 4 litros (no están sujetos los envases de más de 4 litros para consumo doméstico)	0,08

Liquidación y pago del impuesto

(D 09-02 art.11)

Los sujetos pasivos del impuesto (fabricantes e importadores) deben presentar una declaración jurada (ordinaria, o por medios electrónicos), por la cuantía de litros despachados y abonar el impuesto en los primeros **10** días hábiles del mes siguiente al de liquidación, en las entidades financieras autorizadas.

Las personas físicas y jurídicas (distintas de los productores e importadores) debidamente registradas, que realizan importaciones eventuales y para su propio consumo deben abonar el impuesto, con anterioridad a la salida de los productos de la aduana.

E.

Impuesto sobre Tabacos y sus Productos

(Ley: Decreto N° 61-77, y sus modificaciones)

Hecho imponible

(D 61-77 art.24)

El hecho imponible del impuesto está constituido las transferencias de los productos a cualquier título.

Las exportaciones de tabaco en bruto o elaborado no se encuentran sujetas a este impuesto (D 61-77 art.35).

Sujeto pasivo

(D 61-77 art.24)

Se consideran sujetos pasivos y responsable del impuesto los fabricantes de los productos gravados.

Base imponible

(D 61-77 art.24)

Está constituida por el precio de venta en fábrica de los productos aplicable a una unidad impositiva de **200** cigarrillos, una vez deducido el precio de venta en fábrica de los cigarrillos:

- entregados como propaganda, muestras o a los trabajadores del fabricante, con un límite del **0,5%** de la cuantía del impuesto mensual. a
- deteriorados retirados para su destrucción, con un límite del **0,25%** de la cuantía del impuesto mensual.

Tipo de gravamen

(D 61-77 art.22)

El impuesto se aplica a un tipo del **100%** por cada unidad impositiva de **200** cigarrillos vendidos o la proporción correspondiente, excluyendo el impuesto.

Liquidación y pago del impuesto

(D 61-77 art.25)

Los fabricantes están obligados a presentar una declaración jurada mensual y a abonar el impuesto en los **10** días hábiles posteriores al vencimiento de cada mes.

F. Impuesto de Salida del País, Impuesto sobre Hospedajes y Tarjeta de Turismo

(Ley: Decreto N° 1701 de 1967, y sus modificaciones)

Se aplica el denominado *Impuesto por Salida del País* a todos los guatemaltecos y extranjeros (residentes o no residentes), que salen de Guatemala, con una tarifa equivalente en quetzales a **US\$ 30** por persona que viaje por vía aérea y del equivalente a **US\$ 10** por vía marítima (D 1701-67 art.21-c).

Se aplica una exención a las tripulaciones de las naves aéreas o marítimas y a las personas que abandonen Guatemala por vía terrestre.

Las empresas de aviación o marítimas o sus agencias son responsables de la recaudación del tributo.

El denominado *Impuesto al Hospedaje* se aplica a un tipo del **10%** del hospedaje total de la persona, cuando su valor supere **Q.2**, excluyendo la alimentación. El impuesto se aplica al usuario y no está incluido en las tarifas del hospedaje (D 1701-67 art.21-b).

Por su parte, también se aplica un impuesto denominado *Tarjeta de Turismo*. Se trata de un tipo de impuesto que pagan los visitantes mayores de edad, que entran en Guatemala, equivalente a US\$ 5, cuantía que es percibida al extenderse dicho documento. Se establecen exenciones para los menores de 12 años (D 1701-67 art.21-a).

G. Impuesto sobre la Primer Matrícula de Vehículos Terrestres - IPRIMA

(Ley: Decreto N° 70-94, y sus modificaciones – LIPRIMA -)

El denominado *Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres*, grava la matriculación de vehículos terrestres importados, ensamblados y producidos en Guatemala (LIPRIMA art.108).

- Se entiende por **primera matrícula**, la primera inscripción en el Registro Fiscal de Vehículos, de los vehículos automotores terrestres, con las características del vehículo y los datos del propietario de este.
- A efectos de este impuesto, se entiende como vehículos automotores terrestres **nuevos**, a los del modelo del año en curso y del año siguiente al año en curso; y, como vehículos automotores terrestres **usados**, a los de modelos anteriores al año en curso.
- El año del modelo de los vehículos automotores terrestres se determinad mediante la verificación del Número de Identificación Vehicular (VIN por sus siglas en inglés), que debe constar físicamente en los vehículos que ingresan en Guatemala, y en los documentos de importación.

Hecho imponible

(LIPRIMA art.109)

El hecho imponible del impuesto surge con la primera inscripción en el Registro Fiscal de Vehículos de los vehículos automotores terrestres nacionalizados, ensamblados o producidos en Guatemala.

Sujeto pasivo

(LIPRIMA art.110)

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas (físicas y jurídicas) que inscriben a su nombre un vehículo automóvil terrestre ante el Registro Fiscal de Vehículos.

Base imponible

(LIPRIMA art.113)

La base imponible del IPRIMA está constituida:

- En el caso de **vehículos usados**: por el precio consignado en la factura original emitida por el vendedor del vehículo en el exterior, o por el valor del vehículo incluido en la tabla de valores imponibles elaborada, aprobada y publicada en la página de Internet por la Administración Tributaria, en el mes de noviembre de cada año.

- En caso **vehículos nuevos** ensamblados o fabricados en el extranjero: por el valor de importación del vehículo, incluido el valor del seguro y del flete, reportado por los fabricantes o los importadores.
- En caso de vehículos nuevos ensamblados o fabricados en Guatemala: por el valor del vehículo consignado en la factura emitida por el ensamblador o el fabricante.

Tipo de gravamen

(LIPRIMA art.114)

Los tipos impositivos aplicables a la base imponible son los siguientes:

	Descripción	Tipo (%)
1	Vehículos de turismo y demás vehículos para el transporte de personas con capacidad hasta de 5 personas incluido el conductor, con o sin tracción en las cuatro ruedas, de competencias deportivas, tricimotos (trimotos) y cuadriciclos (cuatrimotos)	20
2	Carros fúnebres	20
3	Vehículos de transporte de 6 a 9 personas, incluido el conductor, incluso con tracción en las cuatro ruedas, 3 o 4 puertas laterales, piso plano, y compuerta o puertas traseras	15
4	Vehículos automóviles para transporte de 10 o más personas, incluido el conductor	5
5	Vehículos con tracción en las 4 ruedas y caja de transferencia de dos rangos incorporada	15
6	Ambulancias y camiones de bomberos	5
7	Vehículos especiales para el transporte de personas en campos de golf y similares	20
8	Volquetes automotores diseñados para utilizarlos fuera de la red de carreteras	5
9	Tractores, incluidos los tractores (cabezales) de carretera	5
10	Vehículos, automóviles para transporte de mercancías con carga máxima inferior o igual a 2,5 toneladas	5
11	Vehículos automóviles para transporte de mercancías con carga máxima superior a 2,5 toneladas	5
12	Vehículos cisterna, frigoríficos, y recolectores de basura	10
13	Vehículos automóviles para usos especiales, excepto los concebidos principalmente para transporte de personas o mercancías (por ejemplo: vehículos para reparaciones (auxilio mecánico), camiones grúa, camiones hormigonera, vehículos barredera, vehículos esparcidores, vehículos taller, vehículos radiológicos)	20
14	Vehículos híbridos y eléctricos para el transporte de personas, mercancías, frigoríficos, cisternas, recolectores de basura o usos especiales	5
15	Motocicletas (incluidos los ciclomotores, bicimotos) y velocípedos equipados con motor de émbolo (pistón) alternativo de cualquier cilindrada	10

Exenciones

(LIPRIMA art.112)

Se aplica una exención al pago del IPRIMA (no así de la obligación de inscripción en el Registro Fiscal de Vehículos), a las entidades y organismos siguientes:

- El Estado y sus entidades descentralizadas y autónomas.
- El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

- La Universidad de San Carlos de Guatemala y las demás universidades.
- Las misiones diplomáticas y consulares y sus funcionarios.
- Los Cuerpos de Bomberos Voluntarios y Municipales.
- Los programas de cooperación y asistencia prestada por otros Estados y organismos internacionales que han suscrito convenios con entidades guatemaltecas que garantizan la exención, así como los funcionarios y expertos no residentes en Guatemala.

Liquidación y pago del impuesto

(LIPRIMA art.115 y 116)

La Administración Tributaria es la encargada de determinar el impuesto (LIPRIMA art.115).

Los sujetos pasivos, una vez abonado el IVA a la importación en la aduana, deben solicitar la inscripción en el Registro Fiscal de Vehículos en los 3 días siguientes.

La Administración Tributaria, una vez verificados los datos aportados por los sujetos pasivos, en un plazo de 10 días, procede a determinar el impuesto y comunicarlo a los sujetos pasivo, los cuales deben abonarlo en un plazo máximo de 10 días.

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

No se aplican este tipo de impuestos en Guatemala.

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

A. Derechos arancelarios a la Importación

(Ley Nacional de Aduanas: Decreto N° 14-2013 y sus modificaciones)

Los derechos “*ad valorem*” de aduanas establecido en el Anexo A, del *Acuerdo Centroamericano sobre Aranceles y Régimen Aduanero*, son aplicados sobre el valor CIF, a tipos del 0%, 5%, 10%, 15% o 20%.

Se aplican derechos de aduana sobre la exportación de determinados bienes a destinos fuera de Centroamérica. Se aplica un impuesto a la exportación, al tipo del 2%, sobre el precio de mercado internacional de los hidrocarburos, en la fecha de la exportación (aunque puede existir una exención). Un impuesto al tipo del 1%, es aplicado sobre el valor FOB de cada quintal de *café en oro*, o su equivalente, exportado con un peso de 46 kg.

VII. Regímenes Simplificados

A. Régimen de Pequeño Contribuyente (IVA)

(Contenido en el Decreto N°27-92. Título III – LIVA -, y Capítulo VI del Reglamento de la Ley de IVA, contenido en el Acuerdo Gubernativo N°424-2006 – RLIVA)

Sujeto pasivo

(LIVA art.45)

Las personas físicas y jurídicas con una cuantía de ventas de bienes o prestaciones de servicios que no excedan de **Q. 150.000** anuales, pueden solicitar su inscripción en el denominado *Régimen de Pequeño Contribuyente*.

Tipo de gravamen

(LIVA art.47)

El tipo impositivo aplicable a este régimen es del **5%** sobre los ingresos brutos totales por ventas o prestaciones de servicios obtenidos por el contribuyente inscrito en el régimen por cada mes calendario.

Liquidación y pago del impuesto

(LIVA art.48)

Las personas (físicas y jurídicas) que acreditan o abonan ingresos a los contribuyentes de este régimen actúan como agentes de retención del IVA para pequeños contribuyentes. Esta retención tiene carácter de pago definitivo del impuesto, y se determina aplicando al total de los ingresos consignados en las facturas del pequeño contribuyente, el tipo de gravamen indicado anteriormente. La cuantía retenida debe ser ingresada en los **15 días** del mes siguiente al del pago o acreditamiento.

En caso de que no se efectúe retención, los contribuyentes del régimen deben abonar el impuesto en el mes siguiente al vencimiento de cada período mensual, mediante declaración jurada simplificada.

Obligaciones del Régimen de Pequeño Contribuyente

(LIVA art.49)

Los contribuyentes inscritos en este régimen deben cumplir las siguientes obligaciones (LIVA art.49):

- La obligación de presentación de la declaración jurada permanece, independientemente de que el contribuyente realice o no actividades afectas, o de que le hayan retenido la totalidad del impuesto en la fuente, durante el período correspondiente.
- Los contribuyentes del régimen sólo están obligados a llevar un **libro de compras y ventas** (físico o electrónico) habilitado por la Administración Tributaria, en el que deben registrar sus ventas y servicios prestados, los cuales pueden ser consolidados diariamente en un solo renglón.

- Están obligados a emitir **facturas** de pequeño contribuyente por sus ventas o prestaciones de servicios mayores de **Q.50**. Las facturas menores de esa cuantía pueden ser consolidadas en una sola a emitir al final del día.
- En las adquisiciones de bienes y servicios, están obligados a **exigir factura**, que deben conservar por el plazo de prescripción
- El valor que soporta la factura de pequeño contribuyente no genera derecho al **crédito fiscal** para compensación o devolución para el comprador de los bienes o al adquirente de los servicios, constituyendo dicho valor un coste a efectos del ISR.

Los contribuyentes inscritos en el régimen no están obligados al pago y a la presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del ISR, o de cualquier tributo acreditable al mismo (Impuesto de Solidaridad).

VIII. Otros

A. Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos - ITF

(Ley: Decreto N° 37-92 y sus modificaciones – LITF -)

El denominado *Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos*, se aplica sobre los documentos previstos para actos o contratos especificados en la ley, así como sobre el papel utilizado en los registros notariales.

Hecho imponible

(LITF art.2)

Está constituido por la emisión, suscripción u otorgamiento de documentos que contienen los actos y contratos y siguientes.

- Los contratos civiles y mercantiles.
- Los documentos otorgados en el extranjero, que surten efectos en Guatemala.
- Los documentos (públicos o privados) que permiten comprobar el pago con bienes o cuantías de dinero.
- Los comprobantes de pago emitidos por las aseguradoras o afianzadoras, por concepto de primas pagadas o de fianzas correspondientes a pólizas de seguros o de fianzas.
- Los comprobantes por pagos de premios de loterías, rifas y sorteos practicados por entidades privadas y públicas.
- Los recibos o comprobantes de pago, por el retiro de fondos de las empresas para gastos personales de sus propietarios o por viáticos no comprobables.
- Los documentos que acreditan las comisiones abonadas por el Estado en la recaudación de impuestos, las compras de especies fiscales y otras comisiones establecidas por la ley.
- La segunda y subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles.

Sujeto pasivo

(LITF art.3)

Son sujetos pasivos las personas físicas y jurídicas que emiten, suscriben u otorgan documentos que contienen actos o contratos objeto del impuesto.

Exenciones

(LITF art.11)

Se aplica una exención a los actos y contratos siguientes:

- Gravados con el IVA.
- Los recibos por el pago de remuneraciones por servicios personales dependientes; por prestaciones de jubilación; pensiones alimenticias y por aportaciones a fondos de pensiones.
- Los recibos por el pago de becas, bolsas de estudio y similares.
- Los cheques y certificados de depósito.
- los préstamos documentarios y otros documentos emitidos en el extranjero para ser abonados en Guatemala, o los emitidos en Guatemala para ser abonados en el extranjero.
- las aportaciones de capital a las empresas, así como la suscripción, emisión, pago y transmisión de acciones o derechos de participación.
- los préstamos extranjeros utilizados para financiar la importación real de bienes.
- la creación, emisión, negociación, etc., de todo tipo de bonos, obligaciones y cedulas hipotecarias por parte de las entidades financieras supervisadas, incluidos sus cupones e intereses.
- la emisión y negociación de títulos de deuda pública del Estado y sus entidades descentralizadas, incluidos los intereses.
- las cuantías abonadas por pólizas de seguro de vida.
- las actuaciones administrativas y judiciales.
- las facturas de proveedores no residentes y las pólizas de exportación e importación.
- los documentos de pago y facturas derivados de actos y contratos que hayan sido gravados.
- las exportaciones de mercancías y productos, así como la venta de mercancías y productos para su exportación posterior.
- las operaciones de crédito suscritas por los bancos y las instituciones financieras autorizadas.
- las operaciones de crédito y préstamos entre particulares.
- los contratos y operaciones de reaseguro y refinanciamiento y los documentos adicionales.
- la constitución, transformación, modificación o disolución de las compañías mercantiles, así como los incrementos de capital (excepto por un impuesto fijo aplicado sobre la primera página).

Tipo de gravamen

(LITF art.4)

Se aplican los siguientes tipos:

- un **tipo ad valorem** del 3% sobre valor consignado en el documento, que no puede ser inferior al que consta en los registros públicos (LITF art.4).
- unos **tipos específicos**, que oscilan entre **Q.0,50** y **Q.1.000**, en función del tipo de documento (LITF art.5).

Además, cada hoja de Papel Sellado Especial para Protocolos está sujeta a un derecho de timbre de **Q.10** (LITF art.6).

Existen también derechos de timbre sobre determinados productos (ciertas bebidas alcohólicas y no alcohólicas y el alcohol aplicado actividades industriales), producidos internamente o en el extranjero, que deberá ser abonado por los productores e importadores, así como por las personas que importan productos gravables para su consumo. La cuantía del impuesto denominado en **Q.** varía dependiendo del producto.

Los documentos gravados con un tipo de **Q.33,00** o inferior no generan impuesto (LITF art.7).

Liquidación y pago del impuesto

(LITF art.13 y s.)

El pago del impuesto en los actos y documentos sujetos al gravamen (LITF art.2) y los sujetos a tipos específicos (LITF art.5), se efectúa adhiriendo timbres fiscales, mediante máquinas estampadoras o en efectivo en la Administración Tributaria o en las entidades financieras autorizadas (LITF art.17).

En caso de que la normativa no especifique la modalidad de pago, este puede ser realizado en efectivo o mediante cheque certificado de caja o gerencia (LITF art.18)

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

A. Impuesto Único sobre Inmuebles

(Ley: Decreto N° 15-98 de 13.03.1998 y sus modificaciones – LIUSI -)

El denominado *Impuesto Único sobre Inmuebles*, se aplica trimestralmente sobre los bienes inmuebles urbanos/rurales.

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos a los propietarios de bienes inmuebles y los usufructuarios de bienes del Estado (LIUSI art.8).

Asimismo, las personas siguientes son solidariamente responsables del pago del impuesto (LIUSI art.9):

- Los albaceas testamentarios, los representantes de una herencia y los herederos y legatarios de bienes inmuebles.
- Los fiduciarios por los bienes inmuebles administrados en fideicomiso.
- Los usufructuarios de bienes inmuebles.
- Las personas físicas o jurídicas, por los impuestos, sanciones e intereses adeudados en la fecha de adquisición de los inmuebles.

Los bienes sujetos no incluyen la maquinaria y equipo, las viviendas, escuelas, clínicas y establecimientos similares destinados a los trabajadores de las propiedades rurales (LIUSI art.3).

Base imponible

(LIUSI art.4)

La base imponible está constituida por el valor catastral agregado de todos los bienes inmuebles pertenecientes a un mismo contribuyente en calidad de sujeto pasivo. A tal efecto se considera:

- El valor del terreno;
- El valor de las estructuras, construcciones e instalaciones adheridas permanentemente a los mismos y sus mejoras;
- El valor de los cultivos permanentes;
- El incremento o decremento determinado por factores hidrológicos, topográficos, geográficos y ambientales;
- La naturaleza urbana, suburbana o rural, población, ubicación, servicios y otros similares.

Tipo de gravamen

(LIUSI art.11)

El impuesto se aplica de acuerdo con la siguiente escala de tipos progresivos:

Valor inscrito (Q.)	Tipo (%)
Hasta 2.000	exento
2001 a 20.000	0,2
20.001 a 70.000	0,6
Más de 70.000	0,9

Además, también se aplica un impuesto que grava los bienes inmuebles rurales declarados oficialmente como inactivos. El impuesto se aplica en base a la clasificación de la tierra: las tierras de primera clase: **Q. 2,50** por hectárea; las tierras de segunda clase: **Q. 2,00** por hectárea; las tierras de tercera clase: **Q. 1,50** por hectárea; las tierras de cuarta clase: **Q. 1,00** por hectárea y las tierras de la clase quinta: **Q. 0,75** por hectárea.

Cuando los terrenos no son aprovechados, se aplican determinados recargos en los años siguientes, es decir, el **20%** en el segundo año; el **40%** en el tercer año; el **60%** en el cuarto año; y el **80%** en el quinto y años posteriores.

Exenciones

(LIUSI art.12)

Se aplica una exención a los bienes inmuebles propiedad de las entidades siguientes:

- El Estado, sus entidades descentralizadas, las entidades autónomas y las municipalidades y sus empresas;

- Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas en Guatemala, en base a reciprocidad;
- Los organismos internacionales de los cuales Guatemala forme parte;
- La Universidad de San Carlos de Guatemala y demás universidades legalmente autorizadas para funcionar en Guatemala;
- Las entidades religiosas autorizadas, por los inmuebles destinados al culto, asistencia social o educativa proporcionada de forma general y gratuita;
- Los centros educativos privados que proporcionan planes y programas oficiales de estudio;
- Los colegios profesionales;
- La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco;
- Los inmuebles de las cooperativas legalmente constituidas en Guatemala.

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto es liquidado por la administración en base al registro de matrícula fiscal, verificado periódicamente por el Ministerio de Finanzas Públicas (LIUSI art.20).

La administración o los municipios emiten los requerimientos de pago correspondiente y los contribuyentes pueden fraccionar en 4 cuotas trimestrales (abril, julio, octubre y enero) y abonar el impuesto en las cajas receptoras de la administración o en las entidades financieras autorizadas (LIUSI art.21).

Sección 3

Contribuciones Sociales

A.

Contribuciones bajo el Régimen General

(Ley del IGSS: Decreto N° 295-46, y sus modificaciones)

Los empleadores están obligados a realizar contribuciones a la seguridad social, a un tipo general del **12,67%**, integrado por las contribuciones al:

- Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS): **10,67%**
- Instituto Técnico de Capacitación y Productividad (INTECAP): **1%**
- Instituto Técnico de Capacitación y Productividad (INTECAP): **1%**

La contribución del empleado es del **4,83%**.

Las contribuciones se aplican a partir de la cuantía del salario mínimo autorizado por el gobierno, el cual es modificado cada año para ajustarlo a la inflación. En **2021**, su cuantía es de **Q. 2.742,38** (Acuerdo Gubernativo 250-2020).

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



Honduras

Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central

**Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos
Subnacionales**

Sección 3. Contribuciones Sociales

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	721
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	721
A. Impuestos sobre la Renta: Personas Jurídicas	721
B. Impuestos sobre la Renta: Personas Físicas	728
C. Impuesto Mínimo Alternativo	735
D. Aportación Solidaria	737
E. Impuesto sobre los intereses	737
II. Impuestos sobre la Propiedad	738
A. Impuesto al Activo Neto	738
B. Impuesto sobre Tradición de Bienes Inmuebles	739
C. Impuesto sobre Tradición de Dominio de Tierras	740
D. Tasa Única Anual por Matrícula de Vehículos.....	741
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	742
IV. Impuestos Selectivos.....	746
A. Impuesto Específico Único sobre el Consumo de Cigarrillos - IEUCC.....	747
B. Impuesto a la Producción Nacional e Importada de Bebidas Gaseosas, Bebidas Alcohólicas y Otras Bebidas Preparadas o Fermentadas	748
C. Impuesto Selectivo al Consumo	749
D. Aporte para la Atención a Programas Sociales y Conservaciones del Patrimonio Vial - ACPV	751
E. Impuesto sobre las Máquinas Tragamonedas	752
F. Impuesto sobre Premios de Urna de la Lotería Nacional de Beneficencia e inclusive la Lotería Electrónica Concesionada.....	753
G. Impuesto a los Casinos de Juegos de Envite o Azar	754
H. Tasa de Servicio Turístico	754
I. Impuesto sobre la Lotería	755

V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	755
	A. Gravamen de las Operaciones en las Instituciones Financieras	755
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	758
	A. Derechos Arancelarios a la Importación	758
VII.	Regímenes Simplificados.....	759
	A. Régimen Simplificado del Impuesto sobre Ventas	759
VIII.	Otros.....	759

SECCIÓN 2

	Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales	760
I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	760
	A. Impuesto sobre la Industria, Comercio y Servicios.....	760
	B. Impuesto de Extracción o Explotación de Recursos	762
	C. Impuesto Personal.....	763
	D. Impuesto Selectivo de Telecomunicaciones	764
II.	Impuestos sobre la Propiedad	766
	A. Impuestos sobre Bienes Inmuebles	766

SECCIÓN 3

	Contribuciones Sociales	767
	A. Contribuciones bajo el Régimen General	767

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados
- VIII. Otros

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuestos sobre la Renta: Personas Jurídicas
- B. Impuestos sobre la Renta: Personas Físicas
- C. Impuesto Mínimo Alternativo
- D. Aportación Solidaria
- E. Impuesto sobre los Intereses

A. Impuestos sobre la Renta: Personas Jurídicas

(Texto Consolidado de la Ley del Impuesto sobre la Renta: Decreto-Ley N° 25, publicado el 20-12-1963 y sus modificaciones – LISR)

Hecho imponible

(LISR art.10)

Las empresas residentes en Honduras están sujetas al impuesto de sociedades sobre su renta territorial (desde 2017).

Sujeto pasivo

Las entidades jurídicas (domiciliadas o residentes) en Honduras que ejercen una actividad que genera beneficios provenientes de Honduras, son consideradas sujetos pasivos del impuesto. Otras entidades

sujetas a tributación incluyen asimismo a: los buques mercantes que operan bajo registro o bandera hondureña, así como los buques mercantes extranjeros que naveguen en aguas territoriales de Honduras, o que deriven rentas de fuente hondureña (LISR art.2).

Por su parte, las personas que transitoriamente se encuentran en Honduras y realizan actividades de cualquier tipo o prestan servicios que producen ingresos gravables pueden presentar declaración de renta antes de ausentarse del país y solicitar la liquidación de la misma. El Servicio de Administración de Rentas, (SAR) debe proceder inmediatamente a determinar la obligación impositiva de acuerdo con lo establecido en el artículo siguiente (LISR art.4).

Son sujetos del impuesto (RLISR art.11):

- Las personas domiciliadas o residentes en Honduras que perciben rentas de fuente hondureña y extranjera;
- Las personas no domiciliadas ni residentes que perciben rentas de fuente hondureña; y,
- Las personas transeúntes, por las rentas derivadas de fuente situada en Honduras que producen ingresos gravados.

Se considerarán también sujetos de este impuesto (RLIS art.12):

- Los buques mercantes que navegan bajo registro o bandera hondureña. A estos efectos, estas naves se consideran como personas domiciliadas o residentes;
- Los buques mercantes extranjeros que perciben ingresos de fuente hondureña. A estos efectos se consideran estas naves como personas no domiciliadas ni residentes;
- Los patrimonios administrados por todo tipo de personas en virtud de un cargo, fideicomiso, o destinado a un fin determinado.

Base imponible

El impuesto se aplica sobre la renta neta gravable, que se define como la renta bruta una vez deducidos todos los gastos ordinarios y necesarios en la generación de la renta gravable del periodo contributivo, debidamente comprobados y pagados o incurridos relacionados con la generación de dicha renta (LISR art.11). No se aplica ningún tipo de ajuste por inflación de la base imponible.

No obstante, las ganancias de capital obtenidas por las personas jurídicas domiciliadas y no domiciliadas en Honduras tributan mediante un impuesto único del **10%** y, por tanto, no están sometidas a la escala de tipos progresivos del impuesto (LISR art.10)

Rentas exentas

(LISR art.10)

A efectos del impuesto, no constituyen renta bruta y, por tanto, no se someten a gravamen:

- las cuantías percibidas por seguros procedentes de instituciones hondureñas.
- las subvenciones o subsidios otorgados por el Estado, distritos y municipios.
- las herencias, donaciones inter vivos y legados (el producto de la venta de derechos de herencia no está exento).
- las exenciones garantizadas por leyes especiales aprobadas por el Congreso Nacional.

Deducciones

Analizamos

Gastos deducibles

La renta neta gravable de una empresa mercantil se determina deduciendo de su renta bruta el importe de los gastos ordinarios y necesarios en la generación de la renta gravable del período contributivo, debidamente comprobados y pagados o incurridos tales como (LISR art.11):

- Los salarios y sueldos razonables y los gastos (de publicidad, del uso de materiales, de reparación y mantenimiento de maquinaria o equipos), así como otros gastos normales de la empresa y de las fuentes de renta (LISR art.11-a).
- Las **primas de seguros** (sobre activos de la empresa), abonadas a entidades aseguradoras (nacionales y extranjeras) debidamente incorporadas en Honduras, que mantiene, al menos, el 75% de sus reservas matemáticas invertidas en Honduras (LISR art.11-b).
- Los **intereses** de préstamos utilizados para la obtención de renta (LISR art.11-c).
- Los gastos por **depreciación**¹ de los activos utilizados para la obtención de la renta (LISR art.11-d).
- Las cuantías abonadas por **impuestos y contribuciones** fiscales (distritales o municipales), a excepción del Impuesto Sobre la Renta (LISR art.11-e).
- Los gastos por **daños** debidamente comprobados en los bienes productores de renta (LISR art.11-f).
- El **1%** de las ventas de bienes o servicios al crédito efectuadas en el período fiscal, con el cual se haya constituido una provisión para amortizar **cuentas incobrables o dudosas**². El saldo de esta provisión no puede superar el **10%** del importe de las cuentas por cobrar a clientes al cierre del ejercicio, excluyendo las ventas al crédito y las cuentas por cobrar correspondientes a operaciones con empresas vinculadas (LISR art.11-g).
- Los gastos de **amortización**³ del valor de las viviendas nuevas construidas por la empresa para uso de sus trabajadores de forma gratuita, con un límite del **10%** anual durante **10** años (LISR art.11-h).
- Los gastos por la **amortización**⁴ de las obras (proporcionadas gratuitamente a los trabajadores) destinadas a mejorar sus condiciones sociales, higiénicas y culturales, con un límite del **20%** anual durante **5** años consecutivos (LISR art.11-i).
- Las **gratificaciones** otorgadas a los empleados con un límite de **6** salarios mensuales (LISR art.11-j).
- Los gastos por la **amortización**⁵ razonable de los inmuebles y activos usados en la empresa no sujetos a depreciación (LISR art.11-k).
- las **donaciones** y **legados** efectuados al Estado, el Distrito Central, los municipios, las instituciones educativas, benéficas y deportivas reconocidas legalmente (LISR art.11-l).
- Las contribuciones a la **seguridad social** aportadas a fondos autónomos debidamente autorizados. El fondo debe estar depositado y gestionado por una institución hondureña y no puede producir, directa o indirectamente, un beneficio financiero al contribuyente (LISR art.11-m).
- Los **gastos de representación** debidamente comprobados, así como las bonificaciones o gratificaciones (que constituyen parte del salario) asignadas a propietarios, socios, accionistas, ejecutivos, funcionarios, directores, gerentes, consejeros, técnicos, u otros empleados o trabajadores del contribuyente⁶ (LISR art.11-n).

1 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

2 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

3 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

4 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

5 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

6 La deducción sólo se reconoce a determinadas operaciones relacionadas con empresas no vinculadas.

Gastos no deducibles

Por el contrario, no se consideran gastos deducibles (LISR art.12):

- Los **gastos de reparación** de los daños originados por el desgaste natural de los activos sujetos a depreciación (LISR art.12-a).
- Las inversiones (LISR art.12-b).
- Los **gastos personales** del contribuyente o de su familia, con excepción de deducciones personales garantizadas a las personas físicas (LISR art.12-c).
- Los **regalos, gratificaciones y participaciones** de utilidades concedidas a los socios de las sociedades (colectivas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades en comandita simple, sociedades anónimas y sociedades en comandita por acciones) o a los familiares de los socios hasta el cuarto grado de consanguinidad o el segundo de afinidad, incluyendo a los conyugues (LISR art.12-d).
- Los **intereses** abonados por préstamos efectuados por los propietarios o sus familiares, socios o accionistas (LISR art.12-e).
- Las **pérdidas de capital** del contribuyente y las derivadas de inversiones de lujo, recreo personal y similares (LISR art.12-f).
- las **sanciones** abonadas por faltas del contribuyente, así como aquellos impuestos trasladados o incluidos en el precio de venta (RLISR art.50).

Depreciación y amortización

Los contribuyentes pueden deducir los gastos por la depreciación de los activos fijos tangibles productores de renta, con excepción de la tierra, en base a la vida útil de los activos, a partir de la fecha de su adquisición (LISR art.11-d; RLISR art.48).

La Administración Tributaria debe determinar los porcentajes de depreciación atendiendo al tipo de bienes y a su uso normal. No obstante, los contribuyentes pueden solicitar a la Administración Tributaria la aplicación de un porcentaje de depreciación mayor.

Solo se permite la depreciación de los bienes destinados a la generación y mantenimiento de las fuentes de renta. Cuando los contribuyentes no efectúan las deducciones en el ejercicio, no adquieren el derecho de acumularla y efectuarla en ejercicios posteriores (RLISR art.48).

La Administración Tributaria reconoce el método lineal como método de depreciación corriente. No obstante, las empresas pueden también solicitar autorización de la administración tributaria para utilizar otros métodos de depreciación (RLISR art.49). No obstante, una vez que la empresa selecciona un método, deberá aplicarlo consistentemente posteriormente. La tabla siguiente incluye los tipos de depreciación utilizados para los activos más comunes:

Activos	Tipo (%)
Edificios	2,5 - 10
Maquinarias y plantas	10
Vehículos	10 - 33
Mobiliario y equipos de oficina	10
Herramientas	25

Por otra parte, los contribuyentes pueden aplicar una deducción del **10%** en el ejercicio (durante 10 años), por el valor de las construcciones para uso y habitación proporcionadas gratuitamente a sus trabajadores (LISR art.11-h).

Asimismo, pueden aplicar una deducción del **20%** (durante 5 años consecutivos) sobre el valor de todas las obras, susceptibles de depreciación, destinadas a la mejora de las condiciones sociales, higiénicas y culturales de los trabajadores (saneamiento, reformas, reparaciones o mejoras de las casas, cañerías, obras de electrificación, clubs, bibliotecas y similares), proporcionadas de forma gratuita (LISR art.11-i).

Los contribuyentes pueden amortizar, asimismo) los gastos de organización de la empresa, con un límite del **10%** del capital inicial de la empresa (en periodo de 5 años en cuotas iguales). Esto mismo aplica a las patentes, derechos de autor, concesiones, marca de fábrica y crédito comercial, las cuales pueden ser amortizadas en cuotas iguales hasta la cuantía de su valor de coste o adquisición, durante un período idéntico al de la duración del derecho, excepto el crédito mercantil que puede amortizarse en 5 años (RLISR art.52).

Reservas y provisiones

Las cuantías acreditadas a fondos de reserva no son normalmente deducibles.

No obstante, los contribuyentes pueden constituir una provisión para amortizar las cuentas incobrables⁷ o dudosas, deduciendo el **1%** de las ventas de bienes y servicios a crédito efectuadas en el ejercicio, con un límite del **10%** del importe de las cuentas a cobrar al cierre del ejercicio (LISR art.11-g; RLISR art.50).

Ganancias de capital

Las ganancias o pérdidas de capital se definen como el resultado positivo o negativo obtenido en las operaciones realizadas sobre bienes o valores que no forman parte de la actividad ordinaria y habitual del contribuyente, tales como inmuebles, acciones, activos fijos y otros activos similares (RLISR art.8).

Más concretamente, constituyen ganancias de capital los beneficios, rentas, utilidades y otros incrementos patrimoniales derivados de la enajenación de bienes raíces; pertenencias mineras; derechos; acciones o participaciones en sociedades; bienes del inmovilizado empresarial; derechos de agua; propiedad intelectual o industrial, crédito mercantil y cualquier otro (RLISR art.31).

También constituyen ganancias de capital las obtenidas en los juegos de azar, sorteos, rifas, concursos y similares, exceptuando los premios de la Lotería Nacional de Beneficencia de Honduras (RLISR art.32).

Las ganancias de capital derivadas de la compraventa de valores por parte de personas (físicas y jurídicas residentes en Honduras), debidamente acreditadas para el ejercicio de esta actividad no son consideradas ganancias de capital y, por tanto, forman parte de la renta bruta gravable.

En observancia del párrafo anterior, la (SAR) fijará en cada caso, los plazos que considere adecuados para la tenencia de los títulos valores (RLISR art.33).

Las ganancias de capital obtenidas por las personas jurídicas están sujetas al impuesto, a un tipo del **10%** (LISR art.10).

⁷ A efectos del impuesto, se presume que una deuda es incobrable cuando han transcurrido más de 24 meses desde la fecha de su vencimiento. En caso de recuperación total o parcial de las deudas deducidas en ejercicios anteriores, las cuantías recuperadas constituyen ingreso gravable en el ejercicio de su percepción.

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes muebles o inmuebles se determinan por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor ajustado de los bienes. El valor ajustado incluye: el valor de adquisición más el valor de las mejoras, menos las amortizaciones. El bien inmueble no podrá ser registrado por el *Instituto de la Propiedad*, si el impuesto del **10%** sobre las ganancias de capital no ha sido remitido a las autoridades fiscales (RLISR art.34).

Pérdidas

Diferenciamos entre:

Pérdidas ordinarias

En general, las pérdidas ordinarias no pueden ser trasladadas hacia adelante o hacia atrás. No obstante, las personas jurídicas dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas, agroindustriales, manufactureras, minería y turismo, pueden trasladar las pérdidas ordinarias hacia adelante durante **3** años, previa autorización de las autoridades tributarias (LISR art.20).

Las deducciones aplicadas en un determinado ejercicio no podrán ser superiores el **50%** de la base imponible del mismo ejercicio fiscal.

Cuando el contribuyente realiza diferentes actividades, los ingresos o pérdidas provenientes de una actividad no pueden ser compensados frente a los ingresos o pérdidas de las demás actividades.

Pérdidas de capital

Generalmente, las pérdidas de capital no pueden ser compensadas con beneficios ordinarios. No obstante, las pérdidas de capital derivadas de la compraventa de valores por parte de personas físicas o jurídicas residentes debidamente acreditadas para ejercer este tipo de actividades, pueden ser compensadas con los beneficios ordinarios (RLISR art.33).

Las pérdidas de capital incurridas en inversiones suntuarias o para disfrute personal del contribuyente no son deducibles (LISR art 12-f).

Tipo de gravamen

Dentro de estos diferenciamos:

Rentas y Ganancias de capital

La renta neta gravable obtenida por sociedades residentes está sujeta al impuesto a un tipo del **25%** (LISR art.22-a). Las empresas con una renta neta superior a **L 1 millón**, también se encuentran sujetas a una Contribución de Solidaridad no deducible, aplicable a un tipo del **5%**.

Las empresas de transporte terrestre, aéreo o marítimo, constituidas en el extranjero y que operan en Honduras, están sujetas al impuesto a un tipo del **25%** aplicable sobre el **10%** del total de los ingresos brutos anuales de fuente hondureña (LISR art.22-c).

Las ganancias de capital son gravadas a un tipo del **10%** (LISR art.10).

Adicionalmente, en Honduras se aplica el denominado *Impuesto Mínimo Alternativo (IMA)*, cuando la cuota del impuesto sobre la renta, determinada mediante el procedimiento ordinario, resulta inferior a la correspondiente al IMA. Su análisis y descripción para los ejercicios fiscales a partir de **2020** se efectúa más adelante.

Retenciones sobre pagos internos

Analizamos:

Dividendos

Los dividendos abonados a las personas jurídicas residentes o domiciliadas en Honduras son gravados a un tipo del **10%** (LISR art.25).

Por otra parte, las distribuciones de dividendos u otras utilidades que ya han estado sujetos a la retención del **10%**, no están sujetos a dicha retención cuando los dividendos percibidos por las personas jurídicas son nuevamente redistribuidos. A tal efecto, las personas jurídicas deben llevar cuenta separada de las cantidades percibidas por dicho concepto, con indicación del origen de los dividendos que correspondan.

Además, los dividendos percibidos por las Sociedades Mercantiles tenedoras de acciones (*“Holding Company”*⁸) que ya han sido sujetas a la retención del **10%**, no está obligadas a efectuar dicha retención cuando redistribuyen los dividendos. No obstante, estas sociedades deben probar que su actividad mercantil es únicamente la tenencia de acciones y que tienen participación societaria en cada una de las compañías de las cuales son tenedoras de acciones, teniendo una estructura de gestión societaria en donde ejercen una dirección real.

Intereses

Los intereses derivados por las personas jurídicas (distintas de los bancos e instituciones financieras) de valores y de determinados depósitos en las entidades financieras locales (cuentas de ahorro, depósitos a plazo y los depósitos a la vista), así como los intereses derivados de operaciones bursátiles, está sujetos a una retención final del **10%**.

Regalías

Las regalías derivadas por contribuyentes residentes no se encuentran sujetas a retención y se incluyen en su renta global, tributando al tipo general del impuesto.

8 A efectos tributarios, se entiende por Sociedades Mercantiles tenedoras de acciones (Holding Company) a las sociedades de control que son sólo propietarias de los títulos valores de otras. Estas sociedades deben probar que tienen una participación societaria en las compañías de las cuales son tenedoras de acciones y dispone de una estructura de gestión societaria desde la que ejercen una dirección real.

Retenciones sobre pagos a no residentes

Se analizan:

Dividendos

Están sujetos a una retención del **10%**, sobre la cuantía bruta (LISR art.5-5).

Intereses

Los intereses sobre operaciones comerciales, bonos, títulos valores u otra clase de obligaciones, abonados a no residentes, están sujetos a una retención final del **10%**, sobre la cuantía bruta (LISR art.5-7).

Regalías

Las regalías y otras cuantías abonadas por el uso de patentes, diseños, procedimientos y fórmulas secretas, marcas de fábrica y derechos de autor, así como las derivadas por operaciones mineras, canteras u otros recursos naturales están sujetas a una retención final del **25%** (LISR art-5.2 y 5.6).

Otras rentas

Los honorarios por servicios prestados abonados a no residentes, excluidas las remesas, están sujetos a una retención final del **25%** (LISR art.5.3).

Las rentas de capital inmobiliario están sujetas a una retención final del **25%** (LISR art.5.1).

B. Impuestos sobre la Renta: Personas Físicas

(Texto Consolidado de la Ley del Impuesto sobre la Renta: Decreto-Ley N° 25, publicado el 20-12-1963 y sus modificaciones – LISR)

Las personas físicas (residentes y no residentes), con independencia de su nacionalidad, están sujetas al impuesto sobre su renta territorial desde **2017**.

Hecho imponible

El denominado Impuesto sobre la Renta, es un impuesto anual que grava los ingresos derivados del capital, del trabajo o de una combinación de ambos (LISR art.1)

El impuesto se aplica sobre la totalidad de los ingresos o rentas de fuente hondureña y de aquellos de fuente extranjera derivados por personas domiciliadas o residentes en Honduras.

También se consideran ingresos afectos al impuesto las ganancias de capital (RLISR art.7).

Sujeto pasivo

Son contribuyentes individuales, las personas físicas cuyos ingresos gravados provienen principalmente de su trabajo personal (sueldos, salarios y pensiones); del ejercicio de una profesión, arte y oficio; los agricultores y ganaderos; los comerciantes al por menor y demás contribuyente no calificados como empresa mercantil (RLISR art.3).

Son sujetos pasivos del impuesto (RLISR art.11):

- Las personas domiciliadas o residentes en Honduras, que perciben rentas provenientes de fuentes hondureñas y no hondureñas;
- Las personas no domiciliadas ni residentes que perciben rentas de fuente hondureña; y,
- Las personas transeúntes, por las rentas de fuente hondureña derivadas de actividades que producen ingresos gravados.

También se consideran sujetos del impuesto, las herencias mientras permanezcan indivisas. A estos efectos, la herencia indivisa se considera como una persona y tiene las mismas obligaciones y derechos que le habrían correspondido al causante (RLISR art.12-d)

Se consideran residentes en Honduras a las personas que han permanecido en Honduras más de 3 meses en el año civil correspondiente al impuesto, además de los casos en que la residencia está determinada por otras disposiciones legales. Los extranjeros domiciliados fuera de Honduras que disponen de un agente o representante acreditado en Honduras se consideran también residentes por las rentas derivadas de operaciones realizadas en Honduras (RLISR art.15).

Los cónyuges tributan separadamente (RLISR art.14)

Base imponible

Honduras aplica en el principio de renta territorial, por lo que las personas físicas residentes sólo están sujetas a tributación por sus rentas de fuente hondureñas (CT art.1). Por su parte, las personas no residentes o no domiciliadas en Honduras tributan por las rentas de fuente hondureña (LISR art.4).

Todas las rentas percibidas o devengadas durante el ejercicio fiscal deben ser incluidas en la renta bruta, a excepción de dividendos y determinados tipos de intereses, que son gravados de forma separada, mediante una retención final.

A efectos del impuesto, se entiende por renta bruta, la totalidad de los ingresos de cualquier tipo de fuente, percibidos por el contribuyente durante el año, sea en forma de dinero en efectivo o de otros bienes o valores de cualquier clase. No obstante, las ganancias de capital obtenidas por las personas físicas, (domiciliadas y no domiciliadas en Honduras), pagan un impuesto único del 10% y, por tanto, no están sujetas a la tarifa progresiva del Impuesto Sobre la Renta (LISR art.10).

La renta se define como cualquier cuantía obtenida por una persona física que procede del capital y del trabajo, o de una combinación de estos. La renta incluye toda clase de rendimientos, utilidades, ganancias, intereses, productos, participaciones, salarios, sueldos y honorarios) y, en general, cualquier percepción en efectivo, valores, especies o créditos, que produzca un incremento en el patrimonio neto del contribuyente (LISR art.1).

El impuesto sobre la renta personal se aplica sobre la renta neta de la persona física derivada en el ejercicio fiscal (renta bruta menos las deducciones permitidas y otras deducciones).

Rentas exentas

No forman parte de la renta bruta, y por consiguiente no están gravadas por el impuesto (LISR art.10):

- Las cuantías derivadas por **contratos de seguros** provenientes de entidades aseguradoras hondureñas (LISR art.10-a).
- Las **subvenciones o subsidios** otorgados por el Estado, los municipios o por los distritos (LISR art.10-c).
- Las cuantías provenientes de **herencias, legados y donaciones** (LISR art.10-d).
- Los **premios** de la Lotería Nacional de Beneficencia (LISR art.10-e).
- Las **indemnizaciones** por riesgos profesionales y las prestaciones otorgadas el Instituto Hondureño de Seguridad Social (LISR art.10-f).
- Los rendimientos de **fondos de pensiones y planes de previsión social** mantenidos en Instituciones hondureñas (LISR art.10-g).
- Las **prestaciones laborales**, las retribuciones por **vacaciones** ordinarias de hasta **30** días, las **jubilaciones y pensiones**, así como las aportaciones efectuadas para la obtención de estos **3** últimos beneficios, también serán deducibles de la renta bruta gravable del contribuyente. El décimo tercer mes en concepto de **aguinaldo**, así como el décimo cuarto mes de salario, hasta por el monto de **10** salarios mínimos promedio, en cada caso, a partir de cuyo monto serán gravables (LISR art.10-h).

Rendimientos de trabajo

Se analizan:

Salarios

La renta de los servicios personales dependientes se incluye en la renta total de la persona física y se grava a los tipos impositivos progresivos. No obstante, dicha renta también está sujeta a una retención a cuenta aplicada a tipos impositivos progresivos, que puede ser acreditada frente a la cuota tributaria final del contribuyente.

Los contribuyentes pueden deducir de su renta bruta (LISR art.10-h):

- Las contribuciones de la seguridad social;
- Las remuneraciones por vacaciones ordinarias, limitadas a un pago adicional de **30** días; y
- El **13** y **14** salario, hasta una cuantía de **10** salarios mínimos promedio, en cada caso.

Rendimientos en especie

Las retribuciones en especie percibidas por empleados y directivos se consideran ingresos (LISR art.1) y son gravadas a los tipos progresivos. Entre las mismas se incluyen la compra, el uso o alquiler de bienes muebles e inmuebles, gastos educativos y otros gastos destinados a dichas personas o sus familiares (LIR art.11-n).

Las retribuciones en especie se valoran por el valor de mercado en el momento de la entrega (RLISR art.28).

Pensiones

(LISR art.10-g y h)

Las pensiones no forman parte de la renta bruta y, por tanto, no son gravadas por el impuesto sobre la renta en Honduras.

Remuneraciones de directores

(LISR art.11-n)

La remuneración de los directivos y gestores se considera renta de trabajo, (la renta está sujeta al impuesto a los tipos progresivos y el impuesto retenido resulta acreditable frente a la cuota tributaria final).

Rendimientos de actividades económicas

La renta por servicios personales independientes se incluye en la renta total de la persona física y se grava los tipos impositivos progresivos. Estos contribuyentes pueden deducir los gastos incurridos (debidamente comprobados) en el ejercicio de la profesión, arte u oficio o en la explotación de un taller (LISR art.13-b).

Por su parte, los agricultores y ganaderos pueden deducir los gastos de producción y mantenimiento de sus fincas, así como los intereses de créditos para la producción y la depreciación de sus los equipos, maquinaria y edificios (LISR art.13-c)

Rendimientos de capital

Se analizan:

Dividendos

(LISR art.25)

Los dividendos y otros derechos similares percibidos por personas físicas residentes están excluidos de la base imponible del perceptor, ya que son gravados, de forma separada, mediante una retención final del **10%**.

Intereses

Los intereses generalmente se incluyen en la renta total de la persona física (LISR art.1) y son gravados a los tipos progresivos.

Por otra parte, las rentas por intereses de operaciones con títulos-valores, depósitos de ahorro y a plazo, así como por operaciones bursátiles (en moneda hondureña o extranjera), obtenidas por personas físicas están sujetas a una retención final del **10%**. La norma no se aplica a los intereses de depósitos en cuentas en moneda extranjera (LTCII art.9).

No obstante, los intereses de cuentas de ahorro anuales no superiores a **L 50.000** no están sujetos a gravamen, ni a la retención anterior. Los intereses superiores a la cantidad anterior son gravados por la diferencia. (LTCII art.12)

Las rentas gravadas mediante la retención no se añaden a las demás rentas del contribuyente (LTCII art.11).

Este impuesto cedular se analiza más adelante.

Regalías

Las regalías abonadas a personas físicas residentes se incluyen en la renta total de la persona física y quedan sujetas al impuesto a los tipos progresivos.

Rendimientos del capital inmobiliario

Las rentas procedentes del alquiler de bienes inmuebles derivadas por las personas físicas residentes están sujetas a un impuesto único cedular del **10%**, sobre la cuantía del alquiler de viviendas y edificios de apartamento, con una cuantía mensual superior a las **L.15.000**. Se exceptúan del impuesto los hoteles, moteles y hospedajes (D 17-2010 art.5).

Ganancias de capital

Las ganancias de capital obtenidas por las personas físicas (residentes y no residentes) están sujetas a tributación a un tipo del **10%** (LISR art.10). Con carácter general, las pérdidas de capital no pueden ser deducidas de la renta ordinaria.

A efectos del impuesto, se entiende por ganancias o pérdidas de capital al resultado positivo o negativo obtenido en las operaciones sobre bienes o valores que no constituyen la actividad habitual de un contribuyente, tales como inmuebles, acciones, bienes de producción y similares (RLISR art.8). También se incluyen en este concepto las ganancias de capital derivadas de juegos de azar, sorteos, rifas, concursos y similares, excepto las procedentes de la Lotería Nacional de Honduras (RLISR art.32)

Las normas prevén que las ganancias o pérdidas obtenidas en el ejercicio, sean añadidas o deducidas de la renta bruta y tratadas como renta ordinaria, cuando proceden de transacciones en valores adquiridos y vendidos habitualmente por personas (físicas o jurídicas) residentes autorizadas a llevar a cabo dichas transacciones (RLISR art.33).

Las ganancias de capital procedentes de la venta o permuta de la vivienda del contribuyente no se encuentran sujetas, cuando se cumplen las siguientes condiciones (RLISR art.39):

- la cuantía percibida es reinvertida en la compra, adquisición o construcción de otra vivienda, a efectos similares.
- la compra, permuta o el inicio de la construcción se produce dentro de los **6** meses posteriores a la venta o permuta.
- el precio de venta o permuta es inferior a **L 50.000**.

En el caso de reinversión parcial en una nueva vivienda, la diferencia entre la cuantía percibida y la cuantía invertida se somete a tributación. Este beneficio se concede a los contribuyentes de una sola vivienda y no se aplica cuando el precio de venta sea superior a **L 50.000**.

Deducciones personales

Analizamos:

Deducciones

(LISR art.13)

Las personas físicas residentes pueden aplicar las siguientes deducciones de su renta gravable:

- los gastos de educación, medicinas, honorarios abonados a médicos, dentistas, hospitales y otros profesionales residentes en Honduras (no cubiertos por seguros de salud), por los servicios prestados al contribuyente o a sus dependientes. Esta deducción está limitada a una cuantía anual de **L 40.000**, sin necesidad de presentar comprobante alguno. La deducción se amplía a **L 80.000** para las personas físicas mayores **65** años (LISR art.13-a).
- los gastos (debidamente justificados) incurridos en el ejercicio de una profesión, actividad u ocupación, o por el uso de un taller (LISR art.13-b).
- en el caso de agricultores, los gastos de producción y mantenimiento relativos a sus granjas, los intereses sobre préstamos para la producción y la depreciación del equipo, maquinaria y edificios (LISR art.13-c).
- las donaciones y legados al Estado, municipios e instituciones educativas, deportivas y benéficas legalmente reconocidas, con un límite del **10%** de la base imponible neta (LISR art.13-d).

Deducciones personales y familiares en la base

No existen este tipo de deducciones en Honduras.

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

Los contribuyentes pueden acreditar frente a su cuota tributaria final, los impuestos retenidos en la fuente (distintos de las retenciones finales) y los pagos a cuenta efectuados.

Las personas mayores, los jubilados o las personas discapacitadas que disfrutan de los beneficios garantizados en base a la Ley 199/2006, tienen derecho a un crédito de **L.30.000** por la compra de medicinas, aparatos ortopédicos, sillas de ruedas, etc.

Pérdidas

Con carácter general, las pérdidas ordinarias no pueden ser trasladadas hacia adelante o hacia atrás. No obstante, las personas físicas que realizan determinadas actividades (agricultura, manufactura, minería y el turismo) pueden trasladar hacia adelante sus pérdidas ordinarias durante los **3** años siguientes (previa autorización de la Administración Tributaria), para su compensación con los beneficios de la misma actividad que las originó, con un límite del **50%** de la renta neta gravable del ejercicio (LISR art.20).

Tipo de gravamen

Analizamos:

Rentas y Ganancias de Capital

En **2021**, la renta neta gravable derivada por las personas físicas residentes tributa a los siguientes tipos progresivos (LISR art.22-b):

Base imponible	Tipo (%)
0 – 172.117,89	0
172.117,90 – 262.449,27	15
262.449,28 – 610.347,16	20
Más de 610.347,16	25

Fuente: Acuerdo SAR 022-0221

Adicionalmente, en Honduras se aplica el denominado *Impuesto Mínimo Alternativo (IMA)*, en caso de que la cuota del impuesto sobre la renta determinada mediante el procedimiento ordinario resulta inferior a la correspondiente al IMA. Su análisis y descripción para los ejercicios fiscales a partir de **2020** se efectúa más adelante.

Por su parte, a partir del **4-06-2020**, las personas mayores de 65 años, con una renta de hasta **L 350.000**, quedan exentas directamente del pago del impuesto del impuesto sobre la renta (D 59-2020 art.14)

Ganancias de capital

Como se ha indicado anteriormente, Las ganancias de capital están sujetas a tributación al tipo del **10%**.

Retenciones Internas

Los trabajadores están sujetos a retención sobre sus rentas de trabajo a los tipos progresivos. Estas retenciones constituyen un pago a cuenta acreditable frente a la cuota tributaria final.

Los dividendos percibidos por las personas físicas residentes están sujetos a una retención final al tipo del **10%** (LISR art.25)

Determinados pagos por intereses de operaciones con títulos-valores, depósitos de ahorro y a plazo, así como por operaciones bursátiles (en moneda hondureña o extranjera), obtenidas por personas físicas están sujetos a una retención final al tipo del **10%** (LTCII art.9) – ver más adelante.

Los honorarios por servicios técnicos están sujetos a retención, al tipo del **12,5%**, que resulta acreditable frente a la cuota tributaria final (LISR art.50).

Retenciones a no residentes

Por su parte, Los ingresos brutos de fuente hondureña obtenidos por las personas naturales no residentes o no domiciliadas en Honduras, deben abonar el impuesto de acuerdo con los tipos incluidos en la tabla siguiente (LISR art.5):

	Tipo de renta	Tipo (%)
1	Renta de bienes muebles o inmuebles, exceptuándose los comprendidos en los numerales 5) y 7) de este Artículo.	25
2	Regalías de las operaciones de minas, canteras u otros recursos naturales.	25
3	Sueldos, salarios, comisiones o cualquier otra compensación por servicios prestados ya sea dentro del territorio nacional, excluidas las remesas	25
4	Renta o utilidades obtenidas por empresas extranjeras a través de sucursales, subsidiarias, filiales, agencias, representantes legales y demás que operen en el país.	10
5	Rentas, utilidades, dividendos o cualquiera otra forma de participación de utilidades o reservas, de personas naturales o jurídicas.	10
6	Regalías y otras sumas pagadas por el uso de patentes, diseños, procedimientos y fórmulas secretas, marcas de fábrica y derechos de autor.	25
7	Intereses sobre operaciones comerciales, bonos, títulos valores u otra clase de obligaciones.	10
8	Ingresos por la operación de naves aéreas, barcos y automotores terrestres.	10
9	Ingresos de operación de las empresas de comunicaciones, uso de software, soluciones informáticas, telemáticas y otros en el área de comunicaciones.	10
10	Primas de seguros y de fianzas de cualquier clase de pólizas contratadas.	10
11	Ingresos derivados de espectáculos públicos.	25
12	Las películas y video-tape para cines, televisión, Clubs de video y Derechos para Televisión por Cable.	25
13	Cualquier otro ingreso de operación no mencionado en los números anteriores.	10

C. Impuesto Mínimo Alternativo

(Texto Consolidado de la Ley del Impuesto sobre la Renta: Decreto-Ley N° 25, publicado el 20-12-1963 y sus modificaciones – LISR)

En Honduras se aplica el denominado *Impuesto Mínimo Alternativo - IMA*, que se aplica cuando la cuota del impuesto sobre la renta determinada en un determinado año es inferior a la obtenida mediante la aplicación de este impuesto

Determinación del Impuesto sobre la Renta y de los Pagos a Cuenta correspondientes al periodo fiscal **2020** y siguientes para las personas físicas y jurídicas con ingresos brutos en el periodo fiscal **2019**:

El cálculo del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio de **2020** y siguientes, se efectúa de la forma siguiente (LISR art.22-A-3):

- las personas (físicas o jurídicas) que han obtenido ingresos brutos iguales o inferiores a **L. 1.000 millones**, en el ejercicio anterior, no están sujetos a la aplicación del denominado *Impuesto Mínimo Alternativo (IMA)*, por lo que el cálculo del ISR y sus pagos a cuenta en período fiscal correspondiente, se deben realizar conforme a lo establecido en el Artículo 22 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; y,
- Las personas naturales o jurídicas que han obtenido **ingresos brutos superiores L.1.000 millones**, en el período fiscal anterior, deben abonar el 1,0% de dichos ingresos, cuando la aplicación de las tarifas señaladas en los literales a) o b) del Artículo 22 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, resulten menores al **1,0%** de los ingresos brutos declarados.

El tipo de gravamen anterior se reduce al **0.5%** para los sectores de:

- Producción, distribución o comercialización de cemento, acero y sus derivados para la construcción, excluyendo la venta de chatarra o la actividad de la industria minera;
- servicios públicos prestados por las empresas estatales;
- medicamentos y productos farmacéuticos para uso humano (a nivel de productor, importador o comercializador);
- panadería;
- producción, distribución o comercialización de productos derivados del acero para la construcción, (excluida la venta de chatarra o la actividad de la industria minera); y
- producción, comercialización o exportación de café.

Por el contrario, no se encuentran sujetos a las normas del IMA de la LISR (art.22-A-4):

- Las personas físicas que obtienen ingresos provenientes de sueldos y salarios;
- La prensa escrita;
- Las empresas durante los **2** años de su constitución o en período preoperativo, es decir hasta el momento de realización de su primera operación de venta al comercio;
- Las personas (físicas o jurídicas) que incurren en pérdidas, por caso fortuito o fuerza mayor, derivadas de desastres naturales, catástrofes, guerras, estado de excepción, debidamente acreditables ante la Administración Tributaria, hasta **2** ejercicios fiscales desde que ocurran. Dichas pérdidas deben ser certificada por una firma auditora debidamente registrada en el Colegio Profesional respectivo, quedando sujeta a la fiscalización posterior;
- Las personas (físicas o jurídicas) que obtienen ingresos por producción, venta y distribución de petróleo y sus derivados; y,
- Las personas físicas o jurídicas que obtienen ingresos brutos anuales iguales o inferiores a las cuantías citadas anteriormente.

Las personas físicas y jurídicas descritas anteriormente deben tributar de acuerdo con lo establecido en el Artículo 22 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas.

Las empresas con ingresos iguales o superiores a **100 millones de Lempiras**, que declaran pérdidas de operación en **2** períodos alternos o consecutivos, están sujetas a las normas establecidas en el Decreto No. 96-2012, del 20 de junio del 2012.

El IMA constituye un método alternativo de determinación del ISR, frente a los tipos de gravamen aplicados de forma ordinaria, indicados anteriormente para las personas jurídicas y físicas.

D. Aportación Solidaria

(D 278-2013 art.15; Texto Consolidado de la Aportación Solidaria – vigente a 25-06-2018)

Las personas jurídicas, excepto aquellas incluidas en los Regímenes Especiales de Exportación y Turismo, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 22 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deben efectuar una Aportación Solidaria del **5%** que se aplica sobre el exceso de la renta neta gravable superior a **L 1.000.000**, a partir del período fiscal **2014** en adelante.

La Aportación Solidaria constituye una sobretasa del Impuesto Sobre la Renta, por lo que no es deducible de dicho impuesto, quedando sujeta al Régimen de Pagos a Cuenta, Declaración Anual y demás disposiciones aplicables de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

E. Impuesto sobre los intereses

(D 110-1993, publicado el 14-08-1993). Reformado mediante D 135 de 1994; Texto Consolidado del Impuesto a los Intereses LTCII – vigente a 25-06-2018)

Aunque ya ha sido indicado anteriormente, en este apartado conviene indicar que las rentas por intereses de operaciones con títulos-valores, depósitos de ahorro y a plazo, así como por operaciones bursátiles (en moneda hondureña o extranjera), obtenidas por personas físicas y jurídicas están sujetas a una retención final del **10%**.

Esta norma no se aplica a (LTCII art.9):

- Las entidades financieras;
- Los intereses de cuentas de ahorro anuales no superiores a **L 50.000**. Los intereses superiores a la cantidad anterior son gravados por la diferencia. (LTCII art.12).

Por tanto, las rentas que han sido gravadas con el 10% de impuesto no se añaden a las demás rentas del contribuyente (LTCII art.11).

II. Impuestos sobre la Propiedad

- A. Impuesto al Activo Neto
- B. Impuesto sobre Tradición de Bienes Inmuebles
- C. Impuesto sobre Tradición de Domino de Tierras
- D. Tasa Única Anual por Matrícula de Vehículos

A. Impuesto al Activo Neto

(Ley de Equidad Tributaria: Decreto N° 51-2003 y sus modificaciones)

Hecho imponible

El denominado *Impuesto al Activo Neto* es un impuesto cedular anual aplicable a las personas jurídicas domiciliadas en Honduras que realizan actividades económicas (LICAT art.5).

A efectos del impuesto, se entiende por Activo Total Neto, la diferencia entre el valor de los activos que figuran en el balance, menos las reservas por cuentas a cobrar, las depreciaciones acumuladas, las revaluaciones de activos y los valores correspondientes a expansiones de inversión registradas como proyectos en proceso o activos fijos que no estén en operación. También se deduce el saldo de obligaciones con instituciones financieras directamente relacionadas con la financiación de activos fijos operativos (LICAT art.6).

No obstante, no están obligados a declarar ni pagar el impuesto (LICAT art.14):

- Las personas jurídicas con un activo total neto no superior a **L 3.000.000**. Cuando exceda de este valor el impuesto cedular se aplica a la diferencia;
- Las personas jurídicas exentas del Impuesto Sobre la Renta;
- Los empresarios que operan en las Zonas Libres (ZOLI), Zonas Industriales de Procesamiento (ZIP), Zonas Libres Turísticas (ZOLT) y maquilas (RIT) y las demás bajo regímenes especiales de exoneración fiscal;
- Las personas jurídicas en etapa preoperativa de sus actividades.
- Los contribuyentes que obtienen pérdidas operativas fortuitas o por fuerza mayor en el ejercicio.

Tipo de gravamen

(LICAT art.7)

El ICAT se aplica a un tipo del **1%** sobre el valor del activo neto a **31** de diciembre del ejercicio y debe declararse y abonarse en la misma fecha de pago del ISR de cada ejercicio fiscal.

El ICAT no es deducible de la renta gravable del contribuyente, a efectos de la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

La cuantía abonada en el ejercicio por el ICAT puede ser acreditada frente a la cuota final del ISR (LICAT art.15).

La administración y fiscalización del ICAT corresponde a la Administración Tributaria (LICAT art.16).

Liquidación y pago del impuesto

Los contribuyentes deben presentar en la misma declaración del Impuesto Sobre la Renta, la correspondiente al Impuesto al Activo Total Neto (LICAT art.8).

Dicha declaración puede ser presentada por medios electrónicos (LICAT art.10).

El impuesto se abona en la Tesorería General de la República o en las oficinas recaudadoras autorizadas (LICAT art.13).

B. Impuesto sobre Tradición de Bienes Inmuebles

(Ley: Decreto N° 76, de 09-04-1957 y sus modificaciones. Reformado mediante Decreto N° 150 de 07-10-2010)

Hecho imponible

(LITBI art.1)

El denominado *Impuesto sobre la Tradición de Bienes Inmuebles*, grava las transmisiones onerosas de bienes inmuebles.

Sujeto pasivo

(LITBI art.3)

Son sujetos pasivos del impuesto las personas que trasfieren inmuebles.

Base imponible

(LITBI art.1)

Está constituida por la cuantía mayor correspondiente al valor de mercado o el valor catastral del inmueble. En caso de inexistencia de valor catastral, el impuesto se abona sobre el valor declarado.

Tipo de gravamen

(LITBI art.2)

El impuesto se aplica a un tipo del **1,5%**. Estos actos o contratos quedan exentos del pago de timbres de contratación y de la tasa de registro.

El valor de referencia para el pago de este es el señalado en el sistema de avalúo consignado en folio real.

Exenciones

(LITBI art.3)

Se aplica una exención a:

- Los inmuebles adquiridos por el Estado y sus dependencias autónomas, los municipios y distritos, para fines de utilidad pública.
- Las enajenaciones de inmuebles de menores e incapaces hechas con los requisitos legales para proveer a sus necesidades reales inmediatas.
- Los inmuebles destinados a los programas de vivienda por lotes y servicios;
- Los inmuebles rurales destinados a vivienda rural debidamente calificados.
- Las donaciones familiares entre personas vinculadas hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad y cónyuges.
- Las ventas efectuadas por entidades jurídicas de desarrollo social sin ánimo de lucro debidamente registradas.

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto es administrado y fiscalizado por la Administración Tributaria (LITBI art.4).

El impuesto se abona por medio de recibos extendidos por las oficinas recaudadoras, suministrados por el Servicio de Administración de Rentas, (SAR) (LITBI art.5).

Los sujetos pasivos deben abonar el impuesto en un plazo de 3 días desde la fecha de autorización de la escritura, estando obligada la oficina recaudadora a entregar el recibo correspondiente (LITBI art.8).

En caso de permutas, cada uno de los sujetos pasivos debe abonar el impuesto correspondiente al precio asignado al inmueble que respectivamente transfiere (LITBI art.9).

C. Impuesto sobre Tradición de Dominio de Tierras

(Ley para la Modernización y Desarrollo del Sector Agrícola: Decreto N° 31-1992, de 06-04-1992 y sus modificaciones)

En el ámbito de la Reforma Agraria, el artículo 70 de este Decreto indica que los beneficiarios de las tierras adjudicadas podrán disponer libremente de su propiedad. No obstante, en el caso de cooperativas, empresas asociativas campesinas y otras asociaciones societarias reconocidas por la ley, cuando vendan más de **100 hectáreas** a terceros que no reúnan los requisitos para ser beneficiarios de la reforma agraria, la transmisión del dominio de la tierra será gravada con una tasa adicional del **30%** sobre el valor de la venta.

El Estado destinará anualmente un monto equivalente al **50%** de lo recaudado por este concepto para fortalecer el capital riesgo de las cajas rurales de crédito y el **50%** restante para reforzar el fondo especial para dotar de préstamos a los beneficiarios de la reforma agraria, destinados a financiar la compra de predios de vocación agrícola de hasta **10 hectáreas** por persona beneficiaria.

D. Tasa Única Anual por Matrícula de Vehículos

(Decreto N° 50-2016, publicado el 4-7-2016 y sus modificaciones)

A partir del 4 de julio de 2016, el artículo 7 de este Decreto, introduce una reforma a la antigua normativa de este impuesto, por la que se aplica la denominada *Tasa Única Anual por Matrícula de Vehículos*, aplicable a los automóviles particulares o de alquiler, excepto los del Cuerpo Diplomático, Consular y Misión Internacional, de acuerdo con los tipos siguientes (D 50-16 art.7):

Vehículos con placa de alquiler	Lempiras
Hasta 2.500 cm ³	750,00
De 2.501 en adelante	1.200,00

Vehículos con placa particular	Lempiras
Hasta 2.500 cm ³	1.200,00
De 2.501 en adelante	2.200,00
Motocicletas	200,00
Remolques, rastras y otros	1.000,00

En el caso de **vehículos nuevos o usados** importados o internados en Honduras, la Tasa Única se aplica a un tipo del **2%**, sobre el valor CIF, más los derechos y cargos causados por la importación y debe aplicarse sobre el precio de factura de venta en plaza, en caso de adquisiciones de vehículos en Honduras. En ambos casos, el valor resultante no debe ser inferior a **L.3.000** por concepto de este impuesto.

El pago de esta Tasa se efectúa anualmente durante un periodo consecutivo de **5 años**. Una vez superado este plazo, el pago del gravamen se realiza de acuerdo con los tipos de gravamen de las tablas anteriores.

Se aplica una exención a los vehículos utilizados para el transporte público colectivo, así como los camiones, volquetes matriculados con placa de alquiler debidamente autorizados.

Por su parte, las motocicletas sólo deben abonar la tarifa del **2%** sobre el valor CIF, más las demás cargas originadas por la importación o sobre el precio de la factura devengada en el mercado interno.

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

Impuesto sobre Ventas (ISV)

(Ley: Decreto Ley N° 24-1963, de 27-12-1963 y sus modificaciones – LISV - (actualizado hasta Decreto Legislativo N° 46-2019)

Hecho imponible

El denominado *Impuesto sobre las Ventas*, grava las ventas e importaciones de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en Honduras (LISV art.1).

A efectos del impuesto, se entiende por venta la transmisión onerosa de bienes, con independencia de su denominación o de la forma de pago (en efectivo o en especie). También se incluyen en este concepto, las prestaciones de servicios gravables, así como el uso o consumo por el importador de las mercancías importadas por el importador, o por los productores de las mercancías elaboradas que no se encuentren exentas (LISV art.2).

El hecho imponible se produce y el impuesto se devenga (LISV art.5-A):

- En la **venta de bienes**: en la fecha de emisión de la factura o en el momento de la entrega;
- En la **prestación de servicios**: en la fecha de emisión de la factura, en la de prestación de los servicios o en la de pago, lo que ocurra primero;
- En el **uso o consumo** de mercaderías para uso propio o para formar parte de los activos fijos de la empresa: en la fecha del retiro;
- En las **importaciones**: en el momento de nacionalización del bien o de la liquidación y pago de la póliza correspondiente;
- Los bienes y mercancías usados causan el impuesto sobre ventas cuando son importados, en cuyo caso este impuesto constituye un coste de estos. Cuando estos bienes y mercaderías sean objeto de su comercialización en el mercado interno, no son gravados con el impuesto sobre ventas.

Sujeto pasivo

(LISV art.8)

Se consideran sujetos pasivos o responsables del impuesto:

- En las ventas: a las personas físicas o jurídicas que las efectúan;
- En los **servicios**: a las personas físicas o jurídicas que los prestan;
- En las importaciones: a los importadores o su agente aduanero.

El impuesto se cobra con independencia del destino que se pretenda dar a las mercancías.

Las personas físicas y jurídicas incluidas en el **Régimen Simplificado**, que han realizado ventas en el año fiscal inmediatamente anterior, hasta por una cuantía de **L 250.000**, no son responsables de la recaudación del impuesto, ni están obligados a presentar declaración. Este régimen se analiza más adelante.

Por su parte, la Administración Tributaria puede designar como agentes de percepción o retención del impuesto a:

- los productores y comerciantes **mayoristas**, que efectúan ventas cuya base imponible está constituida por el precio al consumidor final.
- Los emisores, operadores y concesionarios de **tarjetas de débito y crédito**, por las transferencias de bienes y prestaciones de servicios abonados con dichas tarjetas. Estos sujetos deben aplicar una retención de **10%** sobre la cuantía total del ISV, sin derecho a crédito alguno.

Base Imponible

(LISV art.3)

La base del impuesto está constituida:

- En el caso de **ventas o prestaciones de servicios**: por el precio de estos (al contado o a crédito), excluyendo los gastos directos de financiación ordinaria o extraordinaria;
- En el caso de **importaciones**: por su valor CIF, incrementado con el valor de los derechos arancelarios, impuestos selectivos al consumo, impuestos específicos y demás cargos a las importaciones;
- En el **uso o consumo** de mercaderías para beneficio propio, auto prestación de servicios y obsequios: por el valor de mercado del bien o del servicio.
- En el caso de ventas de **cerveza**, aguas gaseosas y **bebidas** refrescantes, bebidas alcohólicas y licor compuesto: por el precio de venta del distribuidor, incrementado por el valor del impuesto de producción y consumo en las importaciones y en la producción interna.
- En el caso **cigarrillos** y otros productos del tabaco: por precio en la etapa de mayorista, incluyendo el impuesto de producción y consumo.

Por el contrario, no forman parte de la base imponible, los descuentos incluidos en la factura, siempre que resulten normales en base a la práctica comercial, ni el valor de los envases sujetos a devolución.

Tipo de gravamen

El tipo general del impuesto es del **15%** (LISV art.6).

Este mismo tipo se aplica a las ventas de **servicios de telecomunicaciones** siguientes:

- De telefonía fija y móvil, en sus modalidades de prepago y pospago (LISV art.6-1).
- De acceso a **Internet** y de **televisión** por suscripción con consumo mensual, en sus diferentes modalidades (LISV art.6-2).
- No obstante, se aplica un tipo del **18%** a (LISV art.6):
- las **importaciones y ventas** de cerveza, aguardientes, licores compuestos, otras bebidas alcohólicas y cigarrillos.
- Los boletos de transporte aéreo nacional e internacional, incluyendo los emitidos por Internet u otros medios electrónicos) de primera clase, con excepción de las personas discapacitadas.

Las exportaciones de bienes y servicios se gravan a **tipo cero**, con derecho a crédito o devolución por el ISV soportado en los insumos y servicios incorporados o utilizados en la producción de los bienes exportados, cuando el productor sea el mismo exportador.

Determinación del impuesto

Los contribuyentes del impuesto deben liquidar el impuesto en base a la diferencia resultante entre el **débito** y el **crédito fiscal** (LISV art.12):

- El **débito fiscal** se determina mediante la aplicación del tipo de gravamen al valor de las ventas de los bienes y servicios, menos los impuestos reembolsados, en su caso:
 - ◆ por las ventas anuladas del periodo; y,
 - ◆ por las rebajas y descuentos aplicados.
- Por su parte, el **crédito fiscal** está constituido por la cuantía del impuesto soportada por el contribuyente en las importaciones y compras internas de bienes y servicios efectuadas en el periodo, menos los impuestos reintegrados, en su caso:
 - ◆ por las compras anuladas del periodo; y
 - ◆ por los descuentos y reducciones de precios obtenidos en el periodo.

En caso de diferencia positiva entre el débito y crédito fiscal favorable al contribuyente, su saldo puede ser transferido a los meses siguientes hasta su agotamiento.

La normativa establece que no procede la devolución de los créditos fiscales, salvo en los casos legalmente previstos.

El derecho a la deducción del crédito fiscal es privativo de cada contribuyente y no puede ser transferido, salvo en los casos de fusión o absorción de sociedades.

En el caso de venta de bienes o prestación de servicios gravados a exportadores, se puede utilizar el mecanismo de la Orden de Compra Exenta para la adquisición de materias primas e insumos gravados, concedida por la Administración Tributaria.

Exenciones

Se aplica una exención a las ventas de bienes y servicios siguientes (LISV art.15):

- La lista de artículos esenciales de consumo popular siguientes:

Vehículos con placa particular
Carnes de Bovino (fresca, refrigerada, o congelada)
Carne de Cerdo (fresca, refrigerada o congelada)
Carne de pollo (Fresco, refrigerado o congelado)
Vísceras y Menudos Comestibles (de bovino, de cerdo y de pollo) (frescos, refrigerados o congelados)
Pescado y Filetes Bagres, róbalo, pargos, corvinas y tilapias. Frescos, refrigerados, congelados, secos y salados; filetes y cabezas.
Leche y derivados
Huevos de gallina
Hortalizas y Vegetales
Frutas Frescas
Café
Especies

Vehículos con placa particular
Granos básicos
Harinas
Manteca
Embutidos
Azúcar
Pastas alimenticias
Productos de panadería
Jugos de fruta
Otros productos alimenticios
Café servido
Otros Productos No Alimenticios
Útiles Escolares
Servicios de Transporte

- Los productos farmacéuticos de uso humano, incluyendo los materiales quirúrgicos y las jeringas;
- La maquinaria y equipos para generación de energía eléctrica ya contratada y sus repuestos, gasolina, diésel, bunker “C”, kerosene, gas LPG, Av-jet, petróleo crudo o reconstituido;
- Los libros, diarios o periódicos, revistas científicas, técnicas y culturales, cuadernos, útiles escolares, pinturas y esculturas artísticas;
- Las artesanías menores y las flores de producción nacional;
- Las partituras musicales;
- los cueros y pieles de bovino destinados a la pequeña industria y artesanía;
- Los siguientes servicios de:
 - ◆ energía eléctrica, exceptuando los abonados residenciales con un consumo mensual superior a **750kw/h**;
 - ◆ agua potable y alcantarillado;
 - ◆ construcción;
 - ◆ prestados por los municipios directamente o a través de terceros;
 - ◆ honorarios profesionales obtenidos por personas naturales;
 - ◆ enseñanza;
 - ◆ hospitalización y transporte en ambulancias;
 - ◆ laboratorios clínicos y de análisis clínico humano;
 - ◆ de radiología y demás servicios de diagnóstico y quirúrgicos, exceptuando los tratamientos de belleza estética (spa, liposucción con láser y similares);
 - ◆ transporte terrestre de pasajeros;
 - ◆ transporte de productos derivados del petróleo;
 - ◆ servicios bancarios y financieros, excepto el arrendamiento de bienes muebles con opción de compra;
 - ◆ relacionados con primas de seguros de personas y los reaseguros en general; d
 - ◆ A partir del **12** de abril de **2021**, los servicios de transporte de electricidad, complementarios y de operación del sistema y administración del mercado mayorista (Reglamento del Decreto 100-2020 – Acuerdo N° 260-2021 art.11).
- Las materias primas y herramientas para la producción agrícola, agroindustrial, avícolas y de peces;

- Los productos farmacéuticos de uso veterinario, fertilizantes, abono, fungicidas, herbicidas, insecticidas, pesticidas, raticidas y demás anti roedores;
- Los animales vivos;
- Los medios de reproducción animal;
- Las semillas y material vegetal para la siembra y propagación sexual y asexual;
- Las materias primas para la elaboración de alimentos, exceptuando los destinados para mascotas;
- También quedan exentos del pago del impuesto sobre ventas:
 - ◆ los miembros del cuerpo diplomático acreditados en Honduras, en base a reciprocidad;
 - ◆ las instituciones constitucionalmente exoneradas;
 - ◆ las compras de bienes y servicios relacionados estrictamente con la ejecución de programas en que se haya concedido este beneficio;
 - ◆ las transferencias de dominio de bienes o servicios efectuadas por las sociedades mercantiles entre sí, por motivos de fusión o absorción y por disolución o liquidación;
 - ◆ la compraventa y el arrendamiento con opción de compra de bienes inmuebles;
 - ◆ el arrendamiento de locales comerciales de renta no superior a **L.5.000** mensuales;
 - ◆ el arrendamiento de viviendas, excepto hoteles, moteles y hospedajes.
- las entradas a eventos deportivos;
- las entradas a conciertos y eventos organizados por las iglesias autorizadas.

Liquidación y pago del impuesto

(LISV art.11)

Los contribuyentes del impuesto deben presentar una declaración jurada mensual y efectuar el pago en las oficinas autorizadas. El ingreso debe efectuarse en los primeros **10** días calendario del mes siguiente al de realización de las ventas (LISV art.11).

La obligación de presentación de la declaración subsiste incluso en caso de inexistencia de cuota o cuando se produce el cierre temporal de la empresa.

IV. Impuestos Selectivos

- A. Impuesto Específico Único sobre el Consumo de Cigarrillos
- B. Impuesto a la Producción Nacional e Importada de Bebidas Gaseosas, Bebidas Alcohólicas y Otras Bebidas Preparadas o Fermentadas
- C. Impuesto Selectivo al Consumo
- D. Aporte para la Atención a Programas Sociales y Conservaciones del Patrimonio Vial - ACPV
- E. Impuesto sobre las Máquinas Tragamonedas
- F. Impuesto sobre Premios de Urna de la Lotería Nacional de Beneficencia e inclusive la Lotería Electrónica Concesionada
- G. Impuesto a los Casinos de Juegos de Envite o Azar
- H. Tasa de Servicio Turístico
- I. Impuesto sobre la Lotería

A. Impuesto Específico Único sobre el Consumo de Cigarrillos - IEUCC

(Ley de Fortalecimiento de los Ingresos, Equidad Social y Racionalización del Gasto Público: Decreto Ley N° 17-2010, de 22-04-2010 y sus modificaciones – LIEUCC -; Reglamento: Acuerdo N° 005-2017, de 6-3-2017 y sus modificaciones)

El artículo 23 de este Decreto, introduce una reforma al artículo 1, del Decreto 106, de 30 de junio de 1955, el cual establecía la creación del denominado *Impuesto Específico Único sobre el Consumo de Cigarrillos* en Honduras, el cual se aplica en una sola etapa de comercialización, a nivel de fábrica o al momento de la importación, de forma generalizada tanto para los cigarrillos producidos nacionalmente como para los importados.

Hecho imponible

(LIEUCC art.23)

Está constituido por las ventas realizadas por los fabricantes locales o las importaciones en Honduras de los productos gravados. El hecho imponible del impuesto se causa:

- en el caso de cigarrillos producidos **internamente**: en la fecha de emisión de la factura o cuando se efectúa la transmisión (onerosa o gratuita) de los bienes, aún y cuando no se haya emitido documento.
- En el caso de los cigarrillos **importados**: en el momento de aceptación de la póliza aduanera.

Base imponible

(LIEUCC art.24)

El impuesto específico se aplica sobre la base de cada millar (o fracción de millar) de cigarrillos vendidos o importados, con independencia del número de cigarrillos contenidos en cada paquete o de la marca, versión o presentación de venta.

Tipo de gravamen

(LIEUCC art.25)

El impuesto se aplica mediante una cuantía fija a la base imponible, con independencia del valor aduanero declarado en la importación, del valor en fábrica o del precio de venta al público de los productos gravados.

En **2021**, el impuesto de los cigarrillos es de **L 511,77**, por millar (o proporcional por fracción de millar), de conformidad con la cantidad de cigarrillos vendida o importada.

Liquidación y pago del impuesto

(LIEUCC art.26)

El impuesto se autoliquida:

- En el caso de cigarrillos de **producción nacional**: el impuesto se abona en los **10** primeros días hábiles del mes siguiente a aquel en se produce el hecho imponible, mediante la presentación de una declaración jurada.
- En el caso de las **importaciones**: el impuesto se abona de acuerdo con la normativa aduanera, con anterioridad al retiro de los bienes.

B. Impuesto a la Producción Nacional e Importada de Bebidas Gaseosas, Bebidas Alcohólicas y Otras Bebidas Preparadas o Fermentadas

(Ley de Fortalecimiento de los Ingresos, Equidad Social y Racionalización del Gasto Público: Decreto Ley N° 17-2010, de 22-04-2010 y sus modificaciones; Reglamento: Acuerdo N° 005-2017, de 6-3-2017 y sus modificaciones)

El artículo 32 de este mismo Decreto, crea el denominado *Impuesto a la Producción Nacional e Importada de Bebidas Gaseosas, Bebidas Alcohólicas y otras Bebidas Preparadas o Fermentadas*.

Hecho imponible

(DL 17-10 art.36):

Está constituido por las transmisiones (onerosas y lucrativas) y las importaciones de los productos gravados.

El impuesto se devenga:

- En la **producción nacional**: en la fecha de salida de fábrica de los productos para su venta o en la de emisión de la factura correspondiente, lo que ocurra primero;
- en las **importaciones**: en el momento del pago de la Declaración Única Aduanera (DUA) o el Formulario Aduanero Único Centroamericano (FAUCA).

Están exentas del pago de este impuesto las exportaciones de bebidas alcohólicas y no alcohólicas de fabricación nacional.

Base imponible

(DL 17-10 art.32)

La base imponible del impuesto está constituida por el número de litros (o su proporción) de productos transmitidos o importados.

Tipo de gravamen

(DL 17-10 art.32)

El pago del impuesto se realiza en L por litro y conforme a la tabla siguiente vigente a partir del 2 de mayo de 2021:

Tipo de bebida	L por Litro
Gaseosas y otras bebidas preparadas, excluidos los jugos naturales, leche y productos lácteos.	0,848023
Cerveza	6,024424
Vinos	7,559537
Brandy, coñac, vermut, aguardiente de vino	40,824431
Whisky	40,824431
Ron (según variedades)	22,371400 – 24,857329
Aguardientes y otros	8,773142 – 17,765586
Ginebra, vodka, tequila, licores, etc.	40,824431

Asimismo, el artículo 33 establece la aplicación, en la producción nacional e importación, de un Impuesto de Producción y consumo de **L 0,146162**, por cada litro de alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétricos superior o igual al **80%**; asimismo para el alcohol etílico y alcohol desnaturalizado de cualquier graduación (DL 17-10 art.33).

Liquidación y pago del impuesto

(DL 17-10 art.38)

Los productores y fabricantes deben presentar una declaración jurada y abonar el impuesto en la Administración Tributaria o en las entidades financieras autorizadas en los primeros **10** días del mes siguiente en que se haya causado el impuesto.

Por su parte, los importadores deben efectuar el pago de la DUA o del FAUCA con anterioridad a la salida de los productos de la aduana.

C. Impuesto Selectivo al Consumo

(Decreto N° 58, de 2-8-1982. Reformado mediante Decreto N° 17-2010, de 22-04-2010)

Se aplica un impuesto selectivo sobre la producción e importación de productos específicos, tales como el alcohol y bebidas alcohólicas, refrescos, tabaco y petróleo.

Sujeto pasivo

(D58-82 art.6)

Son contribuyentes responsables del pago de este impuesto selectivo, los productores, fabricantes, importadores, mayoristas, minoristas y otras personas o entidades que efectúan ventas o servicios sujetos al impuesto selectivo, cuyo valor excede una determinada cuantía en L (sujeta a ajuste frecuente). Las personas físicas y las entidades que, ordinariamente, producen o importan mercancías gravables, también están sujetas al impuesto selectivo.

El impuesto selectivo es aplicado sobre mercancías específicas, en una única etapa del proceso de distribución (nivel del productor o importador). Las mercancías gravables incluyen el pescado, café, té, bebidas alcohólicas (diferentes de la cerveza, aguardiente y ron), el aceite de oliva, perfumes, cosméticos y productos de belleza, joyas, oro y objetos de plata, aparatos de televisión, juguetes eléctricos, encendedores (D58-82 art.1).

Los siguientes artículos o transacciones están exentas del impuesto selectivo (D58-82 art.5):

- las mercancías introducidas en Honduras bajo un régimen de importación temporal.
- las exportaciones, de acuerdo con las condiciones establecidas en las normas legales.
- determinadas mercancías enumeradas que también están exentas del ISV.

El impuesto selectivo se aplica de la forma siguiente (D58-82 art.3):

- productos importados de Centroamérica: sobre el valor *FOB*, más un 15% de beneficio presunto.
- productos producidos en Honduras: sobre el precio de salida de fábrica, más un 15% de beneficio presunto.
- productos importados de fuera de Centroamérica: sobre el valor *CIF* agregado y los derechos de importación, más un 15% de dicha cuantía, como beneficio presunto.
- importaciones o ventas para el uso o consumo del importador, productor, fabricante o vendedor: sobre la cuantía resultante de las normas anteriores.

El beneficio estimado del 15% no es tenido cuenta cuando se aplica el gravamen especial sobre automóviles y furgonetas.

Por su parte, los vehículos gravados por este Impuesto Selectivo al Consumo quedan gravados en base a las siguientes escalas de tipos (D17-10 art.20)

- En la **importación o compra** de vehículos nuevos (D17-10 art.20-1):

Valor CIF (US\$)	Tipo (%)
Hasta 45.000	10
Desde 45.000,01 hasta 60.000	20
Desde 60.000,01 hasta 100.000	40
Más de 100.000,00	60

- En la **importación o adquisición** de vehículos usados (D17-10 art.20-2):

Valor CIF (US\$)	Tipo (%)
Hasta 7.000	10
Desde 7.000,01 hasta 10.000	15
Desde 10.000,01 a 20.000	20
Desde 20.000,01 a 50.000	30
Desde 50.000,01 a 100.000	45
Más de 100.000,00	60

Se aplica una exención a los vehículos híbridos que utilizan combustibles alternativos y electricidad.

En la importación de vehículos usados se aplica la valoración aduanera del GATT como base, incluyendo la respectiva depreciación. Al determinar la carga tributaria debe incluirse (por una sola vez), la denominada Ecotasa, a abonar en la DUA, de acuerdo con la escala siguiente (D17-10 art.21):

Valor DUA (US\$)	Ecotasa (L)
Desde 1 hasta 15.000,00	5.000
Desde 15.000,01 hasta 25.000,00	7.000
Más de 25.000,00	10.000

D. Aporte para la Atención a Programas Sociales y Conservaciones del Patrimonio Vial - ACPV

(Decreto N° 131, de 20-05-1998. Reformado mediante Decreto N° 41-2004, de 23-04-2004 y Decreto N° 278-2013)

El tributo denominado *Aporte para la Atención a Programas Sociales y Conservaciones del Patrimonio Vial*⁹, como parte de la fórmula “*Sistema de Precios de Paridad de Importación*”, se aplica por galón americano a las gasolinas, diésel, kerosina, bunker (fuel oil), LPG y AvJet (importados o de producción nacional), consolidando este impuesto con el de Producción y Consumo de Productos Derivados del Petróleo y el de Importación (LACPV art.40).

9 La descripción del Aporte se efectúa en base al Texto Consolidado, de 25 de junio de 2018, elaborado por la Dirección General de Política Tributaria.

Este aporte debe ser abonado por las personas (físicas o jurídicas) dedicadas a la producción, transformación, refinación o importación de estos, y su cuantía es el siguiente:

Producto	Aporte en dólares
Gasolina super	1,4089
Gasolina regular	1,2416
Diesel	0,8606
Fuel Oil (Bunker C)	0,4267
Kerosina	0,1500
GLP	
Hasta 25 libras	0,1500
Más de 25 libras	0,1500
AvJet	0,0300

El aporte se devenga en la primera etapa de comercialización de los productos y el responsable debe aplicarlo y retenerlo en el momento de la entrega, uso o retiro de estos o en la fecha de emisión de la factura respectivo, lo que ocurra primero.

Son responsables de la retención y pago del aporte, los importadores o productores de los productos derivados del petróleo, los cuales están obligados a su ingreso en la Tesorería General o en las oficinas recaudadoras autorizadas, en los primeros 5 días del mes siguiente al de generación del hecho imponible.

En el caso de las importaciones de derivados del petróleo, el pago se efectúa en la aduana correspondiente (LACPV art.41).

A partir de 12 de abril de 2021, se aplica una exención en el pago del ACPV sobre los combustibles fósiles utilizados exclusivamente para la generación de electricidad (Reglamento del Decreto 100-2020 – Acuerdo N° 260-2021 art.4)

- comercializada en el mercado eléctrico (nacional o regional).
- en sistema eléctricos aislados.

E. Impuesto sobre las Máquinas Tragamonedas

(Ley de Equilibrio Financiero y la Protección Social: Decreto N° 194-2002, de 5-6-2002. Reformado mediante Decreto N° 281-2013)

El artículo 1 de este Decreto, introduce una reforma al artículo 22, del Decreto 17-2010 (Ley de Fortalecimiento de los Ingresos, Equidad Social y Racionalización del Gasto Público, del 22 de abril 2010) que, a su vez, reforma el Artículo 34 del Decreto No.194-2002 (Ley de Equilibrio Financiero y la Protección Social), estableciendo lo siguiente:

Hecho imponible

(D 281-2013 art.1)

Está constituido por un impuesto anual específico de **L 5.000**, sobre la operación o uso de cada máquina tragamonedas u otro tipo de máquinas electrónicas reguladas por la Ley de Casinos de Juego, Envite o Azar, por la Ley de Policía y Convivencia Social o aquellas autorizadas por las Municipalidades.

Sujeto pasivo

(D 281-2013 art.1)

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas físicas o jurídicas autorizadas para operar dichas máquinas.

Liquidación y pago del impuesto

(D 281-2013 art.1)

El impuesto es recaudado, administrado y fiscalizado por los municipios. Los sujetos pasivos deben ingresar mensualmente por cada máquina, dentro del plazo de **10 días hábiles** posteriores la cuantía de **L 416,67** en el lugar y forma señalada por el municipio.

F. Impuesto sobre Premios de Urna de la Lotería Nacional de Beneficencia e inclusive la Lotería Electrónica Concesionada

(Decreto N° 3, de 20-02-1958. Reformado mediante Decreto N°194-2002)

El artículo 13 de este Decreto, reforma el artículo 1, inciso h) del Decreto n° 3, del 20 de febrero de 1958, que establece:

h) Un Impuesto sobre Premios de Urna de la Lotería Nacional de Beneficencia, que incluye la electrónica concesionada, y se cobra de acuerdo con la siguiente tarifa:

Valor de los premios L	Tarifa %
De 0,1 a 30.000,00	0%
De 30.000,01 en adelante	10%

Por su parte, el Artículo 14 establece que las personas naturales mayores de **65 años**, con una renta bruta de hasta **L 350.000** y que han abonado el Impuesto sobre la Renta de acuerdo con la escala del (LISR art.22-b), durante **5 períodos** fiscales consecutivos, quedan exoneradas del pago de este impuesto a partir de la vigencia del presente Decreto. Para la aplicación de esta disposición quedan excluidos de la renta bruta, los intereses y ganancias de capital que están sujetos a impuestos de conformidad con los artículos

10, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, 9 de la Ley de simplificación tributaria, contenida en el decreto número 110/93, del 20 de julio de 1993.

Las personas físicas beneficiarias de esta exoneración que han sido sujetas a retenciones en los ingresos por concepto de sueldos o salarios u honorarios profesionales pueden solicitar su devolución en base al procedimiento establecido por la Secretaría de Estado en el despacho de finanzas.

G. Impuesto a los Casinos de Juegos de Envite o Azar

(Decreto N° 488, de 20-04-1993. Reformado mediante Decreto N° 101-88, de 20-10-1988)

El artículo 8 de este Decreto establece que los beneficiarios de una licencia de operación de casinos de juegos de envite o azar, están obligados a pagar al fisco, en concepto de impuesto, la cuantía mayor correspondiente a **L 700.000** anuales (pagaderas mensualmente), o del **20%** de los ingresos brutos percibidos, menos los premios pagados, excepto en las zonas insulares de Honduras en las que el pago se efectúa en base a la cuantía mayor correspondiente a **L 300.000** anuales (pagaderas mensualmente) o el **20%** de los ingresos brutos percibidos, menos los premios pagados. Los pagos se efectúan en la Tesorería General de la República o en la dependencia recaudadora señalada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

H. Tasa de Servicio Turístico

(Decreto N° 131, de 20-05-1998)

El artículo 43 de este Decreto establece la creación de la denominada Tasa de Servicios Turísticos, para promover y fomentar la actividad turística. La tasa es del **4%** y se aplica sobre el precio:

- del alojamiento diario en hoteles;
- por el arrendamiento de vehículos para fines turísticos y
- de los servicios prestados por las agencias operadoras de turismo receptivo.

Las empresas hoteleras, las arrendadoras de vehículos para fines turísticos y las operadoras de turismo receptivo son las responsables de retener y depositar este tributo en la Tesorería General de la República o en las entidades bancarias autorizadas.

Las operadoras de turismo receptivo pueden excluir de su base imponible los valores de los servicios de alojamiento diarios en hoteles y de los arrendamientos de vehículos prestados para fines turísticos prestados y sobre los cuales ya se haya pagado la tasa.

Quedan exceptuados del pago de este tributo, las pensiones, hospedajes y los hoteles de uso popular por personas de bajos ingresos, calificados así por el Instituto Hondureño de Turismo.

I. Impuesto sobre la Lotería

(Decreto N° 17-2010, de 22-04-2010. Reformado mediante Decreto N° 281-2013)

El artículo 52 de este Decreto establece que se grava con un impuesto específico del 5%, aplicado al valor de la venta de boletos de lotería electrónica, rifas y encuestas comercializados a través de mensajitos, por vía celular, correo electrónico, o por cualquier otro medio comunicación televisivo, radial, electrónico, digital, telemático y analógico.

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

A. Gravamen de las Operaciones en las Instituciones Financieras

(Decreto N° 105-2011, publicado el 8-7-2011. Reformado mediante Decreto N° 166-2011 y Decreto N° 58-2012; Reglamento: Acuerdo N° 1775-2011, de 26-1-2012)

El Decreto 166-2011 introdujo el denominado *Gravamen de las Operaciones en las Instituciones Financieras*. La descripción del gravamen se efectúa en base al Reglamento de la Ley de Seguridad Poblacional (Acuerdo N° 1775-2011)

Hecho imponible

(Acuerdo 1775-11 art.5)

Esta contribución especial grava las siguientes operaciones financieras realizadas (en moneda hondureña o extranjera) en las entidades financieras hondureñas, el Banco Nacional de Desarrollo Agrícola, sociedades financieras y oficinas de representación debidamente supervisadas.

Operaciones financieras gravadas
a. Las retiradas de depósitos a la vista en cuentas de cheques, realizados por personas físicas o jurídicas en las instituciones financieras.
b. Las retiradas de depósitos en cuentas de ahorro realizados por personas jurídicas en las instituciones financieras;
c. Las operaciones de préstamo otorgadas por las instituciones financieras. La contribución sólo se aplica sobre la cuantía neta desembolsada.

Operaciones financieras gravadas

- | | |
|----|--|
| d. | La emisión de cheques de caja, cheques certificados, cheques de viajero u otros instrumentos financieros similares, sin utilizar las cuentas indicadas en los incisos a o b precedentes. |
| e. | Los pagos y transferencias a favor de terceros por cuenta de mandantes o convincentes con cargo al dinero cobrado recaudado en su nombre, realizadas por instituciones financieras sin utilizar las cuentas indicadas en el inciso a o b precedente. |
| f. | Las transferencias o envíos de dinero hacia el exterior o interior de Honduras, efectuadas a través de una institución financiera sin utilizar las cuentas y |
| g. | El cobro anual por renovación de cada tarjeta de crédito titular que se encuentre activa de acuerdo con la tarifa contenida en el numeral 3 del artículo 10 de la ley de seguridad poblacional (decreto 166-2011). |

La contribución se devenga (Acuerdo 1775-11 art.6):

- En el momento del retiro de las cuentas indicadas en los incisos a y b de la tabla precedente.
- En el momento de realización del pago por los instrumentos referidos en el inciso d.
- Al realizar los desembolsos de los préstamos otorgados por las instituciones financieras, excepto la facturación de cargos a tarjetas de crédito.
- En el momento del pago y transferencia del inciso e.
- En el momento de ordenar la transferencia o envíos de dinero del inciso f.
- En el momento de renovación de la tarjeta de crédito.

Sujeto pasivo

(Acuerdo 1775-11 art.8)

Son sujetos pasivos del gravamen:

- Las personas (físicas y jurídicas) propietarias de depósitos a la vista o cuentas de cheques.
- Las personas jurídicas titulares o propietarias de depósitos de ahorro.
- Las personas (físicas o jurídicas) que adquieren cheques de caja, cheques certificados, cheques de viajero u otros instrumentos financieros similares.
- Las personas (físicas o jurídicas) que ordenan pagos o transferencias a favor de terceros con cargo al dinero cobrado o recaudado en su nombre por las instituciones financieras.
- Las personas (físicas o jurídicas) que realizan transferencias o envíos de dinero dentro y fuera de Honduras.
- Las personas (físicas o jurídicas) titulares de tarjetas de crédito en el momento de su renovación de esta.
- Las instituciones financieras que otorgan préstamos.

Base imponible

(Acuerdo 1775-11 art.7)

Está constituida por la cuantía de operación realizada en la institución financiera.

Tipo de gravamen

(Acuerdo 1775-11 art.10)

Se aplican los tipos siguientes para las operaciones de los incisos:

- a, b, d, e y f: **L 2,00** por millar o fracción.
- c: **L 1,50** por millar o fracción.
- g: de acuerdo con la escala siguiente:

Línea de crédito	Tarifa (L.)
De 40.000,01 a 50.000,00	500
De 50.000,01 a 100.000,00	600
De 100.000,01 a 200.000,00	700
De 200.000,01 a 500.000,00	800
De 500.000,01 a 1.000.000,00	900
Más de 1.000.000	1.100

Exenciones

(Acuerdo 1775-11 art.9)

Se aplica una exención a:

- Las cuentas de las instituciones públicas en las entidades financieras.
- Las cuentas de fideicomiso creadas por la administración pública.
- Las operaciones de préstamos otorgados por el Banco Nacional de Desarrollo Agrícola (BANADESA) al sector agrícola, por cuantías iguales o inferiores a **L 600.000**.
- La retirada de cuentas en instituciones financieras y la renovación de tarjetas de crédito de las misiones diplomáticas, consulares, organismos internacionales y sus agentes acreditados en Honduras, a condición de reciprocidad.
- Las retiradas en cuentas habilitadas en entidades financieras por las agencias de cooperación e instituciones dependientes de gobiernos extranjeros exentas por convenios internacionales.
- Las cuentas utilizadas por el Estado para el pago de prestaciones legales y bonos creados por norma legal.
- Las retiradas por concepto de cargos por servicios bancarios de las cuentas establecidas en los incisos a y b.
- Las retiradas correspondientes a errores o anulaciones de operaciones previamente acreditadas o debitadas en cuenta.
- Las retiradas en las cuentas que las entidades financieras mantienen entre sí y con el Banco Central de Honduras, a efectos de compensación.
- Las retiradas en cuentas utilizadas por las empresas administradoras de redes de cajeros automáticos, así como las transferencias con origen o destino en las mencionadas cuentas.
- Las retiradas en las cuentas utilizadas por operadores de tarjetas de crédito y crédito.
- Las remesas provenientes del exterior y las empresas administradoras de dichas remesas.
- Las transferencias (dentro y fuera de Honduras) realizadas por personas físicas por una cuantía igual o inferior a **L 20.000**.

- Las cuentas de patronatos o juntas de agua debidamente acreditadas.
- Las transferencias electrónicas o cheques en cuentas de la misma persona física o jurídica dentro de Honduras.
- Las instituciones religiosas acreditadas en Honduras.
- Las organizaciones humanitarias y de desarrollo autorizadas.
- Las retiradas y transferencias para la compraventa de moneda extranjera.
- La reestructuración de préstamos que no implican pagos ni desembolso de fondos.
- Las transacciones financieras efectuadas por las organizaciones privadas de desarrollo financiero supervisadas.
- Las transacciones financieras efectuadas por los institutos de previsión social debidamente acreditados.
- Las cuentas de ahorro y a la vista de personas jurídicas con un saldo mensual del mes anterior inferior a **L 120.000** y de esa misma cuantía para las cuentas a la vista de las personas físicas.
- Las operaciones de redescuento realizadas por las instituciones financieras.
- Las operaciones financieras generadas como producto de la venta o comercialización de productos regulados por el Estado (combustibles).
- Los pagos, transferencias, retiradas o depósitos por concepto de tasas o impuestos, efectuados en la institución bancaria donde se origine y realice el pago, transferencia retiro o depósito.

Las entidades financieras son los agentes de retención de la contribución por cada operación gravada (Acuerdo 1775-11 art.11).

Liquidación y pago del impuesto

La declaración y liquidación debe ser realizada en los formularios y condiciones establecidos por la Dirección Ejecutiva de Ingresos. Las entidades financieras autorizadas deben ingresar la contribución de la Tesorería General de la República (Acuerdo 1775-11 art.12).

Los importes retenidos o percibidos a través de entidades financieras deben ser ingresados al fisco de acuerdo con lo siguiente (Acuerdo 1775-11 art.13):

- Los retenidos o percibidos entre el 1 y el 15 de cada mes deben acreditarse a más tardar el día 20 del mismo mes.
- Los retenidos o percibidos entre el 16 y el último día de cada mes, deben acreditarse a más tardar el día 5 del mes siguiente.

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

A.

Derechos Arancelarios a la Importación

(Decreto N° 213 (publicado en La Gaceta el 29.12.1987))

Las importaciones están sujetas a derechos “*ad valorem*”, que varían entre el 5% y el 20%.

Se aplica un recargo del 10% sobre el valor *CIF* de todas las importaciones, cualquiera que sea su origen (estén o no exentas del arancel), o bajo un acuerdo de comercio, excepto para aquellos elementos enumerados en un anexo al Decreto 54.

Se aplica un recargo del 5%, sobre el valor *CIF* de cualquier importación (incluyendo las importaciones exentas), como contraprestación de los servicios administrativos y aduaneros prestados. Las importaciones de productos farmacéuticos y materias primas para la industria farmacéutica doméstica, la leche en polvo empaquetada, los pesticidas y fertilizantes están exentos del recargo del 5%.

Además, las importaciones se encuentran sujetas al impuesto sobre ventas del 15% que se aplica al valor *CIF*, el derecho *ad-valorem* y las tasas aduaneras.

VII. Regímenes Simplificados

A. Régimen Simplificado del Impuesto sobre Ventas

(Ley: Decreto Ley N° 24-1963, publicado el 27-12-1963 y sus modificaciones – LISV - (actualizado hasta Decreto Legislativo N° 46-2019)

Las personas (físicas o jurídicas) que disponen de un único establecimiento comercial, cuyas ventas no exceden de **L.250.000** anuales, pueden optar por el denominado *Régimen Simplificado del Impuesto Sobre Ventas*. Estos contribuyentes no se consideran responsables de la recaudación del IVA y sólo están obligados a presentar una declaración anual de ventas a más tardar el 31 de enero del ejercicio fiscal siguiente (LISV art.11-A).

La no concurrencia de alguno de los requisitos señalados en el párrafo anterior hace que los respectivos comerciantes queden sujetos al régimen ordinario del ISV.

Los responsables del impuesto sobre ventas (obligados a declarar mensualmente) sólo pueden acogerse al Régimen Simplificado cuando demuestran que, en los 2 años fiscales anteriores al de la opción, han cumplido cada año las condiciones establecidas para el Régimen.

La Dirección Ejecutiva de Ingresos puede, de oficio, reclasificar a los comerciantes minoristas o detallistas que han dejado de cumplir los requisitos establecidos para la pertenencia al Régimen.

VIII. Otros

No se aplican otros impuestos en Honduras.

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales¹⁰

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuesto sobre la Industria, Comercio y Servicios
- B. Impuesto de Extracción o Explotación de Recursos
- C. Impuesto Personal
- D. Impuesto Selectivo de Telecomunicaciones

A. Impuesto sobre la Industria, Comercio y Servicios

(D 134-90 y sus modificaciones)

Hecho imponible

(D 134-90 art.78)

Está constituido por la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios por parte de los sujetos pasivos. Concretamente, se gravan las actividades:

- Mercantiles;
- Industriales;
- Mineras;
- Agropecuarias;
- Prestación de servicios públicos y privados;
- Comunicación electrónica;
- Constructoras de desarrollos urbanísticos;
- Casinos;
- Entidades bancarias de ahorro y préstamos;
- Empresas aseguradoras; y,
- Otras actividades lucrativas.

¹⁰ Estos tributos se regulan en la Ley de Municipalidades, contenida en el Decreto N° 134-90, de 7 de noviembre de 1990.

Sujeto pasivo

(D 134-90 art.78)

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas (físicas y jurídicas) que llevan a cabo las anteriores actividades.

Base imponible

(D 134-90 art.78)

Está constituida por la cuantía de la **producción, ingresos** o **ventas** anuales de los sujetos pasivos.

Tipo de gravamen

(D 134-90 art.78)

El impuesto se aplica en base a las cuantías de la tabla siguiente:

Producción, Ventas o Ingresos (L)	L (por millar)
Hasta 500.000	0,30
500.001-10.000.000	0,40
10.000.001 – 20.000.000	0,30
20.000.001 – 30.000.000	0,20
Más de 30.000.000	0,15

En la determinación del impuesto no se tiene en cuenta el valor de las exportaciones de productos clasificados como no tradicionales.

No obstante, los establecimientos siguientes deben tributar mensualmente (D 134-90 art.79):

- **Billares:** por una cuantía equivalente a **1** salario mínimo diario de la zona correspondiente por cada mesa.
- Fabricación y venta de productos sujetos a control de precios por el Estado: por la base de sus ventas anuales, de acuerdo con la escala de tipos siguiente:

Ventas anuales (L)	L (por millar)
De 0 a 30.000.000,00	0,10
De 30.000.001.00 en adelante	0,01

Liquidación y pago del impuesto

Los contribuyentes deben presentar en el mes de enero de cada año una declaración jurada por las actividades realizadas en el año anterior (D 134-90 art.78).

Por su parte, los contribuyentes deben abonar el impuesto durante los primeros **10** días de cada mes, sin perjuicio de lo indicado para los ingresos de otros productos indicados en el párrafo anterior (D 134-90 art.79).

B. Impuesto de Extracción o Explotación de Recursos

(D 134-90 y sus modificaciones)

Hecho imponible

(D 134-90 art.80)

Está constituido por la extracción o explotación de los siguientes recursos y sus derivados:

- Canteras;
- Minerales;
- Hidrocarburos;
- Bosques.

Así como por las actividades de pesca, caza o extracción de especies en mares y lagos (hasta **200** metros de profundidad), y en ríos.

Sujeto pasivo

(D 134-90 art.80)

Son sujetos pasivos del impuesto las personas (físicas y jurídicas) que llevan a cabo las actividades anteriores.

Base imponible

(D 134-90 art.80)

Está constituida por el **valor mercado** de la extracción o explotación del recurso en el municipio, con independencia de su lugar de transformación, almacenamiento o procesamiento.

Tipo de gravamen

(D 134-90 art.80)

El impuesto se aplica a un tipo general del **1%** sobre la base imponible, salvo en los casos siguientes:

- **Explotaciones mineras metálicas:** además del impuesto, se abonan **US\$ 0,50** (en lempiras) por tonelada de material procesable, de acuerdo con el factor de valoración aduanera
- **Explotaciones de sal común y cal:** el impuesto se abona a partir de **2.000** toneladas métricas.

C. Impuesto Personal

(D 134-90 y sus modificaciones)

Hecho imponible

(D 134-90 art.77)

El impuesto grava los ingresos anuales percibidos por los sujetos pasivos en el municipio.

Sujeto pasivo

(D 134-90 art.77)

Son las personas físicas que perciben ingresos en el municipio.

Base imponible

(D 134-90 art.77):

Está constituida por los ingresos anuales percibidos.

Tipo de gravamen

(D 134-90 art.77):

El impuesto se aplica en base a la escala siguiente:

Base imponible (L)	L (por millar)
1 – 5.000	1,50
5.001 - 10.000	2,00
10.001 - 20.000	2,50
20.001 - 30.000	3,00

Base imponible (L)	L (por millar)
30.001 - 50.000	3,50
50.001 - 75.000	3,75
75.001 - 100.000	4,00
100.001 - 150.000	5,00
Más de 150.000	5,25

Exenciones

(D 134-90 art.77)

Se aplica una exención al pago del impuesto a:

- Las personas constitucionalmente exentas.
- Los jubilados y pensionistas por invalidez, por las prestaciones percibidas por estos conceptos.
- Los mayores de **65** años con ingresos brutos anuales inferiores al mínimo vital fijado por la LISR.
- Las personas físicas afectas al Impuesto de Industrias, Comercios y Servicios por los mismos ingresos.

Liquidación y pago del impuesto

(D 134-90 art.77)

Los sujetos pasivos deben presentar una declaración jurada (hasta abril de cada año), por los ingresos percibidos en el ejercicio anterior.

El impuesto se abona a más tardar en el mes de mayo. A juicio del municipio, puede deducirse en la fuente en el primer trimestre del año, quedando los patronos obligados a deducirlo e ingresarlo en el municipio dentro de un plazo de **15** días después de haberse percibido.

D. Impuesto Selectivo de Telecomunicaciones

(D 134-90 y sus modificaciones)

Hecho imponible

(D 134-90 art.81)

El denominado *Impuesto Selectivo de Telecomunicaciones*, es un tributo que grava la **prestación de servicios públicos de telecomunicaciones** concesionarios. Se someten a gravamen los servicios siguientes:

- Telefonía fija;
- Servicios portadores;
- Telefonía móvil celular;

- Servicios de comunicaciones personales (PCS); y,
- Transmisión y comunicación de datos, internet o acceso a redes informáticas y televisión por cable de suscripción.

Sujeto pasivo

(D 134-90 art.81)

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas (físicas y jurídicas) que operan, explotan y prestan servicios públicos de telecomunicaciones concesionarios.

Base imponible

(D 134-90 art.81)

Está constituida por los ingresos brutos declarados por los operadores de servicios públicos de telecomunicaciones concesionarios a la Comisión Nacional de Telecomunicaciones (CONATEL) del periodo fiscal anterior.

Tipo de gravamen

(D 134-90 art.81)

El tipo aplicable a la base imponible es del **1,8%**.

Exenciones

(D 134-90 art.81)

Se aplica una exención a las siguientes personas físicas o jurídicas:

- Que, siendo operadores de Servicios Públicos de Telecomunicaciones, utilizan, a cualquier título, la infraestructura ubicada dentro de Honduras de una persona sujeta al pago de este impuesto;
- dedicadas a la explotación y prestación del servicio de radiodifusión sonora y televisión abierta de libre recepción; y,
- por los ingresos de los operadores de Servicios Públicos de Telecomunicaciones no derivados de la prestación de un Servicio Público de Telecomunicaciones.

Liquidación y pago del impuesto

(D 134-90 art.81)

Los sujetos pasivos están obligados al pago del impuesto en los municipios en los que prestan servicios. Este impuesto debe ser abonado a más tardar el **31** de mayo de cada año.

II. Impuestos sobre la Propiedad

A. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

A. Impuestos sobre Bienes Inmuebles

(D 134-90 y sus modificaciones)

Hecho imponible

(D 134-90 art.76)

Está constituido por la propiedad o posesión de bienes inmuebles (urbanos o rurales) en el municipio, con independencia del domicilio del propietario.

Sujeto pasivo

(D 134-90 art.76)

Son sujetos pasivos del impuesto los propietarios o poseedores de los inmuebles.

Base imponible

(D 134-90 art.76)

Está constituida por el valor catastral o, en su defecto, por el valor declarado. Los municipios pueden ajustar los valores catastrales en los años terminados en **0** o en **5**, de acuerdo con el uso del suelo, el valor de mercado, la localización y las mejoras.

Tipo de gravamen

(D 134-90 art.76)

El impuesto se aplica a los tipos siguientes:

- **Inmuebles urbanos:** hasta **L 3,50** por millar
- **Inmuebles rurales:** hasta **L 2,50** por millar

El tipo de gravamen debe fijarlo el municipio, pero en ningún caso los incrementos pueden ser superiores a **L 0,50** por millar, en relación con los tipos anteriores.

Exenciones

(D 134-90 art.76):

Se aplica una exención al pago del impuesto a:

- Las viviendas habituales de los propietarios, de la forma siguiente:
 - ◆ En los municipios de más de **300.000** habitantes: las primeras **L 100.000** de la base imponible.
 - ◆ En municipios de **75.000** a **300.000** habitantes: las primeras **L 60.000** de la base imponible.
 - ◆ En los demás municipios: las primeras **L 20.000**.
- Los inmuebles del Estado.
- Los templos de culto y sus centros parroquiales.
- Los centros de educación gratuita, de asistencia social, de organizaciones privadas de desarrollado calificados por el municipio.
- Los centros de exposiciones propiedad de instituciones no lucrativas, debidamente calificados.

Liquidación y pago del impuesto

(D 134-90 art.76)

El impuesto se abona anualmente en el mes de agosto de cada año.

Sección 3

Contribuciones Sociales

A.

Contribuciones bajo el Régimen General

(Ley del Seguro Social: Decreto N° 140-1959, publicado el 03-07-1959 y sus modificaciones)

En **2021**, los empleadores y los empleados deben realizar contribuciones mensuales al Instituto Hondureño de Seguridad Social (IHSS), de la forma siguiente:

- **Régimen de Seguro de Atención a la Salud:** una contribución con un techo máximo de **L 9.849,70**, a los siguientes tipos de aporte por parte del:
 - ◆ Empleador: **5%**
 - ◆ Trabajador: **2,5%**
- **Régimen de Capitalización Colectiva (Invalidez, Vejez y Muerte):** una contribución con un techo máximo de **L 10.282,37** a los siguientes tipos de aporte por parte del:
 - ◆ Empleador: **3,5%**
 - ◆ Trabajador: **2,5%**

Por su parte, los anteriores deben efectuar contribuciones al denominado *Régimen de Aportaciones Privadas (RAP)*, de la forma siguiente:

- **Cuenta Complementaria de Capitalización Individual del Régimen de Previsión Social**, sobre el excedente de **L 10.282,37** correspondiente al aporte de IVM, sin techo salarial de contribución, a los siguientes tipos de aportes por parte del:
 - ◆ Empleador: **1,5%**
 - ◆ Trabajador: **1,5%**
- **Aportación patronal al Seguro de Cobertura Laboral**, equivalente al **4%** del salario ordinario mensual del trabajador¹¹, con un techo máximo de **3** salarios mínimos actualizables.

En el ámbito de la denominadas **Microempresas**¹², las contribuciones al IHSS se efectúan de la forma siguiente:

- **Régimen de Seguro de Atención a la Salud**: una contribución con un techo máximo de **L 9.849,70**, a los siguientes tipos de aporte por parte del:
 - ◆ Empleador: **5%**
 - ◆ Trabajador: **2,5%**
- **Régimen de Previsión Social, pilar de Capitalización Colectiva (Invalidez, Vejez y Muerte)**: una contribución con un techo máximo de **L 10.268,86** a los siguientes tipos de aporte por parte del:
 - ◆ Empleador: **2,60%**
 - ◆ Trabajador: **1,60%**

Asimismo, las contribuciones a efectuar al RAP como administradora de fondos múltiples, para este tipo de empresas, son las siguientes:

- **Cuenta Complementaria de Capitalización Individual del Régimen de Previsión Social**, sobre el excedente de **L 10.268,86** correspondiente al aporte de IVM, sin techo salarial de contribución, a los siguientes tipos de aportes por parte del:
 - ◆ Empleador: **0,60%**
 - ◆ Trabajador: **0,60%**
- **Aportación patronal al Seguro de Cobertura Laboral**, es equivalente al **2,64%** del salario ordinario mensual del trabajador, con un techo máximo de **3** salarios mínimos actualizables.

Todas las empresas con más de **5** empleados, o con un capital superior a **L 20.000**, deben abonar una contribución (deducible a efectos del ISR) del **1%** sobre los sueldos y salarios abonados, como una contribución al *Instituto Hondureño de Formación (INFOP)*.

11 Constituye salario ordinario mensual el percibido por el trabajador durante su jornada ordinaria de trabajo, sin incluir las horas extraordinarias, y el salario **13** y **14**.

12 Empresas con **10** o menos trabajadores.

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



México

Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central

**Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos
Subnacionales**

Sección 3. Contribuciones Sociales

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	773
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	773
A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas	773
B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas.....	788
C. Impuesto a los Rendimientos Petroleros	810
II. Impuestos sobre la Propiedad	812
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	812
A. Impuesto al Valor Agregado	812
IV. Impuestos Selectivos.....	819
A. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.....	819
B. Impuesto Federal sobre Automóviles Nuevos.....	825
V. Impuestos sobre Transacciones Financieras	827
VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior.....	827
A. Impuestos Generales a la Importación y Exportación.....	827
VII. Regímenes Simplificados.....	828
A. Régimen de Incorporación Fiscal	828
VIII. Otros.....	830

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales	830
I. Impuestos sobre la Propiedad	830
A. Impuesto Predial	830
B. Impuesto Estatal sobre Tenencia o Uso de Vehículos	832
C. Impuesto sobre Adquisición y Traslado de Dominio de Bienes Inmuebles.....	835

II.	Impuestos Generales sobre el Consumo	837
A.	Impuesto sobre Espectáculos Públicos	837
B.	Impuesto sobre Loterías, Rifas, Concursos, Sorteos y Juegos Permitidos.....	838
C.	Impuesto a las Erogaciones en Juegos con Apuestas y Concursos	839
D.	Impuesto sobre la Prestación de Servicios de Hospedaje	841
E.	Impuesto a la Venta Final de Bebidas con Contenido Alcohólico	842
III.	Otros.....	843
A.	Impuesto sobre las Nóminas	843

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales	844
A. Régimen General	844

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados
- VIII. Otros

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas
- B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas
- C. Impuestos a los Rendimientos Petroleros

A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas

(Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11-12-2013 y sus modificaciones - LISR; Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 8-10-2015 y sus modificaciones - RLISR)

Sujeto pasivo

El Impuesto sobre la Renta se aplica a las entidades jurídicas **residentes** y a los establecimientos permanentes de sociedades **no residentes** en México. El término personas jurídicas incluye, entre otras, a las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México (LISR art.7).

Se consideran residentes las personas jurídicas que establecen la administración principal de la empresa o su sede de dirección efectiva en México (Código Fiscal de la Federación y sus modificaciones, publicado el 31-12-1981 art.9, en adelante CFF).

Las personas jurídicas que dejan de ser residentes en México deben comunicar su decisión a las autoridades fiscales con una antelación de 15 días a la fecha del cambio de residencia fiscal.

En el caso de las personas jurídicas, se considera **domicilio fiscal** al local (CFF art.10):

- donde se encuentra la administración principal del negocio, en el caso de personas residentes;
- donde se encuentra la administración principal del negocio en México, en el caso de establecimientos de personas jurídicas no residentes.

Base imponible

Las personas jurídicas están sujetas al Impuesto sobre la Renta (LISR art.1):

- Sobre la totalidad de sus ingresos, independientemente de la localización de la fuente de renta, en el caso de personas residentes.
- Sobre los ingresos atribuibles al establecimiento permanente, en el caso de sociedades no residentes con establecimiento permanente en México.
- Sobre los ingresos de fuente mexicana, en el caso sociedades no residentes sin establecimiento permanente en México, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a este.

El **resultado fiscal** del ejercicio se determina de la forma siguiente (LISR art.9):

- Se obtiene la **utilidad fiscal**, disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas abonada en el ejercicio.
- A la utilidad fiscal del ejercicio se le restan, en su caso, las **pérdidas fiscales** pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

A efectos del impuesto, se consideran **ingresos acumulables** (además de los señalados en otros artículos de la LISR), los siguientes (LISR art.18):

- los ingresos determinados (incluidos los determinados presuntivamente por las autoridades fiscales) de acuerdo con las **normas** tributarias (LISR art.18-I);
- las ganancias derivadas de la transmisión de bienes mediante **pago en especie** (LISR art.18-II);
- los procedentes de **construcciones**, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles, que quedan a disposición del propietario (LISR art.18-III);
- las ganancias derivadas de la **enajenación de activos** fijos, terrenos, valores, acciones, participaciones sociales o certificados de aportación patrimonial, emitidos por sociedades nacionales de crédito, así como las derivadas de la fusión o escisión de sociedades y las provenientes de la reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles no residentes, en las que el contribuyente dispone de una participación (LISR art.18-IV);
- los pagos percibidos por la recuperación de **créditos** que han sido deducido por **incobrables** (LISR art.18-V);
- las cuantías recuperadas por **seguros y fianzas** a cargo de terceros, en los casos de pérdidas de bienes del contribuyente (LISR art.18-VI);
- las **indemnizaciones** percibidas por la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o directivos de la empresa (LISR art.18-VII);
- las cuantías percibidas para efectuar **gastos por cuenta de terceros**, salvo que dichos gastos estén respaldados por comprobantes fiscales a nombre de aquel por cuenta de quien se efectúa el gasto (LISR art.18-VIII).
- los **intereses** devengados en el ejercicio, sin ajuste alguno (LISR art.18-IX);
- el ajuste anual por **inflación** que resulte acumulable (LISR art.18-X);
- las cuantías percibidas en efectivo (en moneda nacional o extranjera), por concepto de **préstamos o aportaciones de capital** superiores a **\$600.000**, que no han sido comunicadas a las autoridades tributarias (LISR art.18-XI).

Rentas exentas

Las personas jurídicas residentes en México (incluidas las asociaciones en participación), deben acumular todos los ingresos (en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito), obtenidos en el ejercicio, incluidos los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por **inflación** acumulable está constituido por el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas (LISR art.16).

A efectos del impuesto, no se consideran ingresos:

- Los obtenidos por el contribuyente por:
 - ♦ **aumentos** de **capital**;
 - ♦ el pago de las **pérdidas** por sus accionistas;
 - ♦ las primas obtenidas en la **colocación de acciones** emitidas por la propia sociedad;
 - ♦ los derivados de la **revaluación** de los activos y del capital.
- Los ingresos percibidos a través de programas previstos en los presupuestos de gastos de la Federación o de las Entidades Federativas, siempre que:
 - ♦ los programas cuentan con un **padrón de beneficiarios**;
 - ♦ los recursos son distribuidos mediante **transferencia electrónica** nominativa;
 - ♦ los beneficiarios cumplen con los requisitos establecidos en los programas y las **obligaciones fiscales** correspondientes. Los gastos realizados con los apoyos económicos que no se consideran ingresos acumulables, no son deducibles a efectos del impuesto.

Las personas jurídicas **no residentes** (así como aquellas entidades consideradas en su país como personas jurídicas a efectos fiscales) que disponen de establecimientos permanentes en México, acumulan la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos.

No se consideran ingresos acumulables para las personas jurídicas **residentes**, los ingresos por dividendos o utilidades percibidos de otras personas jurídicas residentes en México.

Deducciones

Como norma general, la normativa del impuesto establece que las deducciones autorizadas deben cumplir los **requisitos** siguientes (LISR art.27):

- Ser estrictamente **indispensables** para la actividad de la empresa, salvo las donaciones no onerosas ni remunerativas que cumplen los requisitos y reglas establecidos por el SAT, con un límite del 7% de la utilidad fiscal obtenida en el ejercicio anterior al de donación y de un 4% en el caso de donaciones al Estado y sus entidades descentralizadas.
- Estar amparadas por un **comprobante fiscal** y que los pagos superiores a **\$2.000** sean efectuados a través del sistema financiero.
- Estar debidamente **registradas** en la contabilidad y que sólo se resten una vez.
- Cumplir las normas sobre **retención** y de ingreso a cargo de terceros, o que se solicite a los mismos la justificación de dicho pago.
- Que, en los pagos realizados a contribuyentes del IVA, el impuesto se **traslade** de forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente.
- Que los **préstamos** cuyos intereses se pretenden deducir sean utilizados en la actividad de la empresa.

Los intereses sólo son deducibles en la misma proporción en la que las inversiones o gastos lo sean.

De esta manera, se analizan los:

Gastos deducibles

Los contribuyentes pueden efectuar las **deducciones** indicadas en los incisos siguientes de la LISR art.25:

- Las **devoluciones** recibidas o los descuentos y bonificaciones efectuados en el ejercicio (inciso I).
- El coste de las **ventas** (inciso II).
- Los gastos netos de **descuentos**, bonificaciones o devoluciones (inciso III).
- Las **inversiones** (inciso IV).
- Los **créditos incobrables** y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por la enajenación de bienes distintos a los del inciso II anterior (inciso V).
- Las **cuotas patronales** abonadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo (inciso VI).
- Los **intereses** a cargo devengados en el ejercicio, sin ajuste alguno (inciso VII).
- El ajuste anual por **inflación** que resulte deducible (inciso VIII).
- Los **anticipos** y rendimientos abonados por las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos entregados por las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros (inciso IX).
- Las **aportaciones** (complementarias a las de la Ley del Seguro Social) a **fondos de pensiones** o jubilaciones del personal y de primas de antigüedad constituidas, que no excedan del **0,47** de la cuantía realizada en el ejercicio, o del **0,53**, cuando las prestaciones efectuadas a los trabajadores (que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores), en el ejercicio no sean inferiores a las otorgadas en el ejercicio fiscal anterior (inciso X).
- Los **gastos** efectuados (dentro y fuera de México) por los establecimientos permanentes de sociedades no residentes.

Por el contrario, **no son deducibles** las remesas efectuadas por el establecimiento permanente a su matriz no residente o a otro establecimiento permanente en el extranjero, a título de regalías, honorarios, o pagos similares por derechos de uso de patentes u otros derechos; por comisiones o por intereses por dinero enviado al establecimiento permanente (LISR art.26).

Las correspondientes a los incisos siguientes de la LISR art.27:

- Que los pagos, que a su vez constituyen ingresos de contribuyentes personas físicas de los denominados **coordinados**¹, contribuyentes del régimen de actividades agrícolas, ganaderas y pesqueras y empresas constituidas exclusivamente por personas físicas cuyos ingresos no superen los **\$5.000.000** y los donativos, sólo sean deducidos cuando hayan sido efectivamente pagados (inciso VIII).
- Los **honorarios** a administradores, directivos, gerentes, etc., siempre que (inciso IX):
 - ◆ el importe anual por persona no sea superior al sueldo del empleado de mayor jerarquía de la sociedad;
 - ◆ su importe total no sea superior a la cuantía de sueldos y salarios devengados por el personal de la empresa;
 - ◆ su cuantía no exceda del **10%** de las deducciones del ejercicio.
- Los gastos de **asistencia técnica**, de transferencia de tecnología o de regalías, siempre que (inciso X):
 - ◆ se compruebe ante el SAT que el prestador de los servicios cuenta con los elementos técnicos propios para ello;
 - ◆ el servicio sea prestado directamente y no a través de terceros, excepto en los pagos realizados a residentes o cuando en el contrato se indica que la prestación es realizada por terceros;
 - ◆ los servicios se lleven a cabo de una forma efectiva.

1 **Coordinados:** son aquellas personas jurídicas que realizan actividades de transporte de carga y pasajeros.

- Los gastos de **previsión social**, siempre que se trate de prestaciones para todos los trabajadores (inciso XI).
- Las aportaciones a **fondos de ahorro** de carácter general, siempre que (inciso XI):
 - ◆ la cuantía aportada por la empresa sea idéntica a la de los trabajadores;
 - ◆ la aportación de la empresa no exceda del **13%** del salario del trabajador;
 - ◆ en ningún caso dicha aportación sea superior a **1,3** veces el salario mínimo general anual.
- Los pagos por **primas de seguros** en beneficio de los trabajadores (inciso XI):
 - ◆ por causa de muerte;
 - ◆ por invalidez o incapacidad del trabajador;
 - ◆ por gastos médicos.
- los pagos por primas de seguros por conceptos considerados como deducibles, siempre que exista obligación legal de contratarlos y que durante la vigencia de las pólizas no se concedan préstamos con garantía de las anteriores (inciso XII).
- el coste de adquisición o los intereses de los **créditos** recibidos por la sociedad, siempre que se correspondan con los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no es deducible el excedente (inciso XIII).
- los gastos por importaciones, por la cuantía declarada en las mismas (inciso XIV).
- las pérdidas por **créditos incobrables**. Dichas pérdidas se consideran realizadas en el mes en que se produce la prescripción, o con anterioridad en caso de imposibilidad práctica de cobro (inciso XV). A estos efectos, se considera que existe **imposibilidad práctica de cobro** por:
 - ◆ los créditos que al día de su vencimiento no excedan de **30.000** unidades de inversión, cuando no se haya logrado cobrarlos en el plazo de un año.
 - ◆ Los créditos contratados con el público en general de entre **5.000** y **30.000** UI, siempre que el contribuyente informe a las sociedades de información crediticia autorizadas.
 - ◆ Cuando el acreedor informe al deudor que piensa efectuar la deducción del crédito, a fin de que el deudor acumule el ingreso de la deuda no cubierta.
 - ◆ los créditos superiores a **30.000** UI, cuando el acreedor inicie una demanda judicial o un procedimiento arbitral;
 - ◆ el deudor haya sido declarado en quiebra;
 - ◆ en el caso de créditos con garantía hipotecaria, solo se puede deducir el **50%**.
- Las **remuneraciones** (a empleados o a terceros) condicionadas al cobro de deudas por las ventas a plazo o en los contratos de arrendamientos financieros, se deducen en el ejercicio en el que se realice el cobro (inciso XVI).
- Los pagos a **comisionistas e intermediarios** no residentes, cuando se cumplan los requisitos de información y documentación correspondientes (inciso XVII).
- Cuando al realizar las operaciones se reúnan los **requisitos legales** exigidos para cada deducción (comprobante fiscal, retenciones, declaraciones informativas, etc.) (inciso XVIII).
- Los pagos por **salarios** y el subsidio para el empleo efectivamente abonados (inciso XIX).
- El importe de las mercancías, materias primas y productos **deteriorados** por causas no imputables al empresario son deducidos de los inventarios en el ejercicio en que esto ocurra (inciso XX).
- **Gastos de viaje** (LISR art.28-inciso V)
 - ◆ Alimentación:
 - hasta **\$750,00** diarios, por los gastos en México;
 - hasta **\$1.500,00** diarios, por los gastos en el extranjero.
 - ◆ Hospedaje:
 - hasta **\$3.850,00** diarios en el extranjero.
 - ◆ Automóviles:
 - hasta **\$850,00** diarios.

Se requiere que el contribuyente aporte el comprobante fiscal o la documentación que ampare el hospedaje o transporte. La deducción por alimentación sólo puede efectuarse cuando el pago sea realizado mediante tarjeta de crédito.

- **Gastos de automóviles:** estrictamente indispensable para la actividad (LISR art.28 inciso XIII):
 - ◆ Hasta \$200,00 diarios por automóvil.
 - ◆ Hasta \$285,00 diarios por automóviles híbridos.

Participación de los trabajadores en el beneficio. En base a la normativa laboral mexicana, todos los empleados tienen derecho a percibir el **10%** del **beneficio** antes de impuestos de su **empleador**, de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta. El beneficio antes de impuestos se determina en base al mismo mecanismo utilizado para calcular la base imponible del Impuesto sobre la Renta, pero sin tener en cuenta las pérdidas netas operativas de los años anteriores y las participaciones en el beneficio correspondientes al ejercicio fiscal anterior, pero abonadas durante el ejercicio fiscal del cálculo. Además, aquellos salarios y retribuciones en especie parcialmente deducibles a efectos del Impuesto sobre la Renta son completamente deducibles para el cálculo de la participación en los beneficios.

Gastos no deducibles

Por el contrario, los gastos que no cumplen las condiciones anteriores no pueden ser deducidos. Entre ellos se encuentran² (LISR art.28):

- Los pagos por el **Impuesto sobre la Renta** y por el subsidio para el **empleo** abonado a los trabajadores, en su carácter de retenedor (inciso I).
- Los gastos relacionados con **ingresos exentos** (inciso II).
- Los gastos relacionados con **inversiones no deducibles** (inciso II).
- Los **obsequios**, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga, excepto los directamente relacionados con la venta de productos o la prestación de servicios ofrecidos a los clientes con carácter general (inciso III).
- Los gastos de **representación** (inciso IV).
- las **dietas** o gastos de viaje (en México o en el extranjero) no destinados al hospedaje, alimentación, transporte, uso de autos y pago de kilometraje de personas beneficiarias de los gastos, o los aplicados dentro de una franja de **50 km** de la empresa (inciso V).
- Las **sanciones** e indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales (inciso VI): las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales pueden deducirse cuando la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y perjuicios o las causas que dieron origen a la pena convencional se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.
- Los **intereses** de préstamos o por la adquisición de valores de Deuda Pública inscritos en el Registro Nacional de Valores y por préstamos o adquisiciones de valores de personas físicas o jurídicas con fines no lucrativos (inciso VII).
- Las **provisiones por reservas** complementarias (de activo o pasivo) constituidas con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio, excepto las relacionadas con gratificaciones a los trabajadores (inciso VIII).
- Las reservas creadas para indemnizaciones y pagos de **antigüedad** a los trabajadores, excepto las constituidas de acuerdo con esta Ley (inciso IX)³.
- Las primas abonadas por el **reembolso de acciones** emitidas por la empresa (inciso X).
- Las pérdidas por **caso fortuito**, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de estos no se corresponda con el de mercado (inciso XI)⁴.
- El **crédito comercial**, aun cuando sea adquirido de terceros (inciso XII).

2 Los conceptos no deducibles indicados a continuación, deben ser considerados en el ejercicio en el que se efectúa el gasto y no en aquel ejercicio en el que forman parte del coste de lo vendido.

3 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

4 Ver Pérdidas, más adelante.

- Los pagos por la utilización de **aviones** y **embarcaciones** no autorizados para su explotación comercial. Los pagos por el uso y disfrute temporal de viviendas residenciales sólo pueden ser deducidos en los casos contemplados por el Reglamento de esta Ley. Por el contrario, las casas de recreo, en ningún caso serán deducibles (inciso XIII).
- Las pérdidas derivadas de la enajenación, por caso fortuito o fuerza mayor de **activos no depreciables** (inciso XIV)⁵.
- Los pagos por concepto de **IVA** o del **IEPS**, efectuados por el contribuyente y los que le hubieran trasladado (inciso XV).
- Las pérdidas derivadas de **fusiones**, reducciones de capital o por la liquidación de sociedades, en las que el contribuyente tenga una participación (inciso XVI)⁶.
- Las pérdidas en la **enajenación de acciones** o valores cuyo rendimiento no sea interés. Tampoco son deducibles las pérdidas derivadas de operaciones sobre acciones o índices accionarios (inciso XVII)⁷.
- Los gastos a **prorrata** («cost sharing agreements») efectuados en el extranjero con entidades no residentes, salvo que se cumplan determinadas condiciones (V modificación a Resolución Miscelánea del 16-10-2014) (inciso XVIII).
- Las pérdidas en **operaciones con derivados** y con personas físicas o jurídicas (residentes y no residentes) vinculadas, cuando los términos convenidos no correspondan a los que se hubieren pactado entre partes independientes en operaciones comparables (inciso XIX).
- El **91,5%** de los consumos en **restaurantes**, siempre que el pago se efectúe mediante tarjeta o monedero electrónico. No obstante, podrá deducirse el **100%** de los gastos de restaurante correspondientes a lo indicado en el inciso V anterior, de acuerdo con los requisitos y los límites establecidos (inciso XX).
- Los gastos en **comedores** no puestos a disposición de todos los trabajadores de la empresa, siempre que excedan de **1** salario mínimo general diario por cada trabajador que haga uso de estos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación abonadas por el trabajador por este concepto (inciso XXI).
- Los pagos por servicios aduaneros distintos de los honorarios de agentes de aduanas (inciso XXII).
- Los **pagos** efectuados a partes vinculadas o a través de **acuerdos estructurados**, cuando los ingresos de su contraparte estén sujetos a regímenes fiscales preferenciales. Esto mismo se aplica cuando el pago no sea considerado un ingreso sujeto a un régimen fiscal preferencial, si el perceptor utiliza su importe para realizar otros pagos deducibles a otros miembros del grupo o en base a un acuerdo estructurado, considerados ingresos sujetos a regímenes fiscales preferenciales (inciso XXIII).
Por el contrario, la regla **no se aplica** cuando el pago derive del ejercicio de la actividad empresarial del perceptor, siempre que se demuestre que éste cuenta con el personal y activos necesarios para realizar la actividad.
- Los pagos iniciales de derechos de adquisición o venta de bienes, divisas, acciones y otros títulos no cotizados en mercados- reconocidos que no se hayan ejercido, siempre que se trate de **partes vinculadas** (inciso XXIV).
- Los **reembolsos** por el prestatario de derechos patrimoniales sobre los títulos recibidos en **préstamo**, cuando dichos derechos sean cobrados por los prestatarios de los títulos (inciso XXV).
- Las **participaciones** en la **utilidad** de la empresa por parte de trabajadores, consejeros, obligacionistas, etc. (inciso XXVI).
- Los intereses por deudas con **partes vinculadas no residentes** que excedan del **triple** del capital contable de la empresa (normas de subcapitalización) (inciso XXVII).
- Los **anticipos** por adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados, así como por los gastos relacionados con la producción o prestación de servicios de la LISR art.39 (coste de las ventas) (inciso XXVIII).

5 Ver Pérdidas, más adelante.

6 Ver Pérdidas, más adelante.

7 Ver Pérdidas, más adelante.

- Los pagos realizados por los contribuyentes que constituyan, asimismo, gastos deducibles para partes vinculadas (residentes o no residentes) (inciso XXIX).
- Los pagos que constituyan **ingresos exentos** para el trabajador, hasta una cuantía resultante de aplicar el factor del **0,53** de los pagos, o del **0,47** cuando las prestaciones otorgadas en el ejercicio no sean inferiores a las realizadas el ejercicio anterior (inciso XXX).
- Los **intereses netos** del ejercicio **que excedan** de la cuantía resultante de multiplicar la utilidad fiscal ajustada por el **30%** (inciso XXXII).
Esta norma sólo se aplica a los contribuyentes cuyos intereses devengados en el ejercicio excedan de **\$20,000,000**. Esta cuantía se aplica a las personas jurídicas y establecimientos permanentes de residentes extranjeros que forman parte de un mismo grupo o que sean partes vinculadas.
La cuantía de intereses netos del ejercicio no deducibles puede ser deducida en los **10** ejercicios siguientes. Por el contrario, la norma no se aplica a los intereses derivados de préstamos para la financiación de obras de infraestructura pública, construcciones, exploración, extracción, transporte, almacenamiento o distribución de hidrocarburos y para la generación, transmisión o almacenamiento de electricidad o agua. Tampoco se aplica a los rendimientos de deuda pública. Lo anterior **no se aplica** a las empresas del Estado, ni a las entidades financieras en las operaciones propias de su actividad.
- A partir de mayo de **2021**, los pagos efectuados por concepto de subcontratación de personal o de la cesión de este a contratantes (inciso XXXIII).

Depreciación y amortización

El contribuyente puede aplicar deducciones por la depreciación de los activos fijos de la empresa sujetos a desgaste por el uso o por el transcurso del tiempo y por los gastos y cargos diferidos (intangibles), así como por los gastos realizados en periodos preoperativos (I+D, exploración de nuevos yacimientos, etc.) (LISR art.32).

La deducción por depreciación anual se aplica sobre la **cuantía original** de la inversión. En caso de ejercicios irregulares, la deducción debe aplicarse en proporción al número de meses en los que el activo haya sido utilizado (LISR art.31)

La cuantía original de la inversión incluye, además del precio del activo, los impuestos efectivamente abonados en la adquisición o importación a excepción del IVA, así como todos los gastos accesorios correspondientes. En el caso de automóviles, la cuantía de la inversión incluye también las inversiones en equipo de blindaje.

El contribuyente puede **optar** por aplicar las deducciones por depreciación a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. Asimismo, el contribuyente puede aplicar la deducción con posterioridad, perdiendo el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que pudo efectuar la deducción.

Los contribuyentes deben **ajustar** la deducción determinada, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido entre el mes de adquisición hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

La depreciación de los activos fijos se determina en base al **método lineal**, de acuerdo con los porcentajes siguientes (LISR art.34):

Grupo	Activos	Tipos (%)
I	Construcciones:	
	• Monumentos arqueológicos, artísticos, etc.	10
	• Otros	5
II	Ferrocarriles:	
	• Bombas de suministro de combustible a trenes	3
	• Vías férreas	5
	• Carros de ferrocarril, locomotoras, arzones y autoarzones	6
	• Maquinaria niveladora de vías, desclavadoras, esmeriles para vías, gatos de motor para levantar la vía, removedora, insertadora y taladradora de durmientes	7
	• Equipo de comunicación, señalización y telemando	10
III	Mobiliario y equipo de oficina	10
IV	Embarcaciones	6
V	Aviones:	
	• Aero fumigación agrícola	25
	• Los demás	10
VI	Automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, montacargas y remolques	25
VII	Computadoras personales de escritorio y portátiles; servidores; impresoras, lectores ópticos, graficadores, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo y concentradores de redes de cómputo	30
VIII	Dados, troqueles, moldes, matrices y herramental	35
IX	Semovientes y vegetales	100
X	Comunicaciones telefónicas:	
	• Torres de transmisión y cables, excepto los de fibra óptica	5
	• Sistemas de radio, incluyendo equipo de transmisión y manejo que utiliza el espectro radioeléctrico, tales como el de radiotransmisión de microonda digital o analógica, torres de microondas y guías de onda	8
	• Equipo utilizado en la transmisión, tales como circuitos de la planta interna que no forman parte de la conmutación y cuyas funciones se enfocan hacia las troncales que llegan a la central telefónica, incluye multiplexores, equipos concentradores y ruteadores	10
	• Equipo de la central telefónica destinado a la conmutación de llamadas de tecnología distinta a la electromecánica	25
	• Otros	10
XI	Comunicaciones satelitales:	
	• Segmento satelital en el espacio, incluyendo el cuerpo principal del satélite, los transpondedores, las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y analógicas, y el equipo de monitoreo en el satélite	8
	• Equipo satelital en tierra, incluyendo las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y analógicas y el equipo para el monitoreo del satélite	10
XII	Adaptaciones realizadas a instalaciones que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo, siempre que dichas adaptaciones tengan como finalidad facilitar a las personas con discapacidad a que se refiere el artículo 186 de esta Ley, el acceso y uso de las instalaciones del contribuyente	100
XIII	Maquinaria y equipo para la generación de energía proveniente de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente	100
XIV	Bicicletas convencionales, bicicletas y motocicletas propulsadas a través de baterías eléctricas recargables	25

Para la maquinaria y equipo **distintos** de los señalados en la tabla anterior, se aplican los porcentajes siguientes, de acuerdo con la actividad en la que sean utilizados (LISR art.35):

Grupo	Activos	Tipos (%)
I	Generación, conducción, transformación y distribución de electricidad; en la molienda de granos; en la producción de azúcar y sus derivados; en la fabricación de aceites comestibles; en el transporte marítimo, fluvial y lacustre	5
II	Producción de metal obtenido en primer proceso; en la fabricación de productos de tabaco y derivados del carbón natural	6
III	Fabricación de pulpa, papel y productos similares	7
IV	Fabricación de vehículos de motor y sus partes; en la construcción de ferrocarriles y navíos; en la fabricación de productos de metal, de maquinaria y de instrumentos profesionales y científicos; en la elaboración de productos alimenticios y de bebidas, excepto granos, azúcar, aceites comestibles y derivados	8
V	Curtido de piel y la fabricación de artículos de piel; en la elaboración de productos químicos, petroquímicos y farmacobiológicos; en la fabricación de productos de caucho y de plástico; en la impresión y publicación gráfica	9
VI	Transporte eléctrico; en infraestructura fija para el transporte, almacenamiento y procesamiento de hidrocarburos, en plataformas y embarcaciones de perforación de pozos, y embarcaciones de procesamiento y almacenamiento de hidrocarburos	10
VII	Fabricación, acabado, teñido y estampado de productos textiles, así como de prendas para el vestido	11
VIII	En la industria minera; en la construcción de aeronaves y en el transporte terrestre de carga y pasajeros. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a la maquinaria y equipo señalada en la fracción II de este artículo	12
IX	En el transporte aéreo; en la transmisión de los servicios de comunicación proporcionados por telégrafos y por las estaciones de radio y televisión	16
X	Restaurantes	20
XI	En la industria de la construcción; en actividades de agricultura, ganadería, silvicultura y pesca	25
XII	Para los destinados directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país	35
XIII	Manufactura, ensamble y transformación de componentes magnéticos para discos duros y tarjetas electrónicas para la industria de la computación	50
XIV	Otras actividades no especificadas	10

Las empresas que realicen **dos o más actividades** deben aplicar los porcentajes correspondientes a la actividad en las que hayan obtenido más ingresos en el ejercicio inmediato anterior.

A efectos del impuesto, también se consideran amortizables, los **gastos y cargos diferidos**, así como los gastos realizados en periodos preoperativos (LISR art.32).

Los **porcentajes máximos** de depreciación autorizados para los anteriores elementos son los siguientes (LISR art.33):

Activos intangibles	Tipo (%)
Cargos diferidos	5
Gastos pre operativos	10
Regalías y asistencia técnica	15

En el caso de **activos intangibles** que permiten la explotación de bienes de dominio público o la prestación de servicios públicos concesionados, el porcentaje máximo se determina dividiendo la unidad entre el

número de años por los cuales se otorgó la concesión, el cociente así obtenido se multiplica por **100** y el producto es expresado en porcentaje.

La deducción por depreciación de las **inversiones** debe sujetarse a las reglas siguientes (LISR art.36):

- Las **reparaciones** y adaptaciones de las instalaciones se consideran inversiones siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo.
- Las inversiones en **automóviles** sólo son deducibles hasta una cuantía de **\$175.000**. La deducción se amplía hasta **\$250.000**, en el caso de vehículos propulsados por baterías eléctricas recargables y los eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno.
- Las inversiones en **casas habitación** y en **comedores** (no disponibles para todos los trabajadores de la empresa), así como en aviones y embarcaciones no autorizados para su explotación comercial, sólo podrán deducirse en determinados casos. En el caso de **aviones**, la deducción se determina en base a una cuantía de inversión máxima de **\$8.600.000**.
- Las inversiones en **casas de recreo** en ningún caso son deducibles.
- En los casos de bienes adquiridos por **fusión** o **escisión** de sociedades, los valores deducibles no podrán ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad fusionada o escidente, según corresponda.

Reservas y provisiones

Como se ha indicado antes, las provisiones para la creación o el incremento de reservas complementarias (de activo o de pasivo) que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio **no son deducibles**, excepto las relacionadas con gratificaciones a los trabajadores (LISR art.28 inciso VIII).

Tampoco son deducibles las reservas creadas para indemnizaciones al personal, pagos por antigüedad o cualquier otra de naturaleza análoga, con excepción de las que se constituyan en los términos de la LISR (LISR art.28 inciso IX).

Por el contrario, los contribuyentes **pueden deducir** las aportaciones o incremento de reservas (complementarias a las de la Ley del Seguro Social) realizadas a fondos de pensiones o jubilaciones del personal y de primas de antigüedad constituidas, siempre que no excedan del **0,47** de la cuantía realizada en el ejercicio, o del **0,53**, cuando las prestaciones efectuadas a los trabajadores (que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores), en el ejercicio no sean inferiores a las otorgadas en el ejercicio fiscal anterior (LISR art.25 inciso X).

Estas reservas deben ajustarse a las siguientes **reglas** (LISR art.29):

- Deben crearse y calcularse de acuerdo con los requisitos reglamentarios y repartirse uniformemente en **10** ejercicios.
- Al menos un **30%** de la reserva debe estar compuesta por títulos o fondos de inversión de deuda pública registrados. La cuantía restante debe invertirse en valores cualificados, viviendas de interés social para los trabajadores o en participaciones en fideicomisos, con un límite del **10%** de la reserva.
- En cualquier caso, la reserva debe afectarse a un fideicomiso irrevocable en instituciones de crédito autorizadas o gestionada por entidades mutualistas de seguros, casas de bolsa, operadoras de fondos de inversión o por administradoras de fondos para el retiro autorizadas.

Las **instituciones de seguros** pueden efectuar deducciones por la creación o incremento de las reservas de riesgos en curso, por obligaciones pendientes de cumplimiento por siniestros o por vencimientos, así como de las reservas de riesgos catastróficos.

Asimismo, las instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social pueden también deducir la creación o el incremento de la reserva matemática especial vinculada con estos seguros, así como las demás reservas previstas en la Ley de Instituciones de Seguros y de Fianzas (LISR art.50).

Ganancias de capital

Las ganancias de capital derivadas en la enajenación de activos fijos y terrenos, valores, acciones, participaciones sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por entidades de crédito nacionales, se consideran **ingresos acumulables** sujetos al Impuesto sobre la Renta de las empresas (LISR art.18-IV).

Para determinar la ganancia por la **venta de los terrenos y valores**, los contribuyentes deben restar del ingreso obtenido por la venta, la cuantía original de la inversión actualizada mediante un factor correspondiente al periodo comprendido entre el mes de adquisición y el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice la venta (LISR art.19).

En el caso de **enajenación de acciones**, los contribuyentes deben restar del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las acciones enajenadas (LISR art.22).

Para determinar el **coste promedio por acción**, el contribuyente debe estimar la cuantía original ajustada de las acciones de la forma siguiente:

- Se suma al coste comprobado de adquisición actualizado de las acciones propiedad del contribuyente de la misma persona jurídica, los beneficios de ejercicios anteriores, así como los dividendos percibidos de otras sociedades residentes.
- Se restan los dividendos, los reembolsos pagados por el emisor, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir y el saldo de la cuenta de utilidad neta negativa.
- En caso de que la cuantía de los elementos sustraídos sea mayor que la de los elementos añadidos, la diferencia se reduce del coste promedio de las acciones vendidas, aun cuando se trate de sociedades emisores diferentes.

En caso de enajenación de acciones con un **periodo de tenencia de 12 meses o inferior**, el contribuyente puede optar por considerar como cuantía original ajustada de las acciones, el coste comprobado de adquisición de las mismas, disminuido por los reembolsos y los dividendos abonados por la persona jurídica emisora de las acciones.

Las ganancias de capital realizadas por contribuyentes residentes derivadas de la **fusión o escisión** de sociedades, así como las provenientes de reducciones de capital o de la liquidación de sociedades mercantiles no residentes, también están sujetas al Impuesto sobre la Renta de sociedades.

En el caso de la **reducción de capital** o de la **liquidación** de sociedades mercantiles no residentes, la ganancia se determina restando a la cuantía del reembolso por acción, el coste comprobado de adquisición de la acción, actualizado por el periodo comprendido entre el mes de adquisición y el mes en el que se efectúa el reembolso.

En los casos de fusión o escisión de sociedades, no se consideran ingresos acumulables las ganancias derivadas de dichas operaciones que cumplan los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación art.14-B.

Pérdidas

Las pérdidas fiscales netas se determinan por la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando la cuantía de estas últimas sea mayor que los ingresos. El resultado obtenido se incrementa, en su caso, con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas abonada en el ejercicio (LISR art.57).

Las pérdidas fiscales del ejercicio pueden ser **trasladadas** hacia adelante para su compensación con las utilidades fiscales de los **10** ejercicios siguientes.

Los contribuyentes que opten por **no compensar** en el ejercicio las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pierden el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores.

La cuantía de la pérdida fiscal del ejercicio puede ser **actualizada** multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido entre el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en el que se produce la pérdida, hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido entre el mes en el que se actualizó por última vez y el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará.

El derecho a compensar las pérdidas fiscales es personal y no puede ser transmitido a otras personas, ni como consecuencia de fusión.

En el caso de **escisión de sociedades**, las pérdidas fiscales pendientes de compensación se deben dividir entre la sociedad escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas a cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente cuando ésta realizaba preponderantemente dichas actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escidente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales. Para determinar la proporción, se deben excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante.

En los casos de **fusión**, la sociedad absorbente sólo puede compensar sus pérdidas fiscales pendientes en el momento de la fusión, con cargo a las utilidades fiscales correspondientes a las mismas actividades en las que se produjeron las pérdidas (LISR art.58).

No obstante, los contribuyentes **no pueden deducir** las siguientes pérdidas:

- Las pérdidas por **caso fortuito**, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de estos últimos no corresponda al de mercado en el momento de su adquisición (LISR art.28-XI).
- Las pérdidas derivadas de la enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, de **activos no depreciables** o de aquellos cuyo coste no pueda ser deducido normalmente (LISR art.28-XIV).
- Las pérdidas derivadas de la fusión, reducción de capital o de la liquidación de sociedades, en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial de las **sociedades nacionales de crédito** (LISR art.28-XVI).
- Las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones y valores cuyo **rendimiento no sea interés**. Tampoco son deducibles las pérdidas provenientes de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios (LISR art.28-XVII).

Estas pérdidas sólo pueden ser **compensadas** con las ganancias obtenidas por el mismo contribuyente en el ejercicio o en los **10** siguientes, en la enajenación de los mismos activos. Estas pérdidas no pueden ser superiores a la cuantía de dichas ganancias.

Tipo de gravamen

Analizamos los siguientes:

Rentas y Ganancias de capital

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas se aplica un tipo del **30%**. No se aplica ningún otro tipo de recargo adicional (LISR art.9).

Como se ha indicado anteriormente, las ganancias de capital obtenidas por las sociedades se consideran renta ordinaria y, por tanto, son gravadas al tipo ordinario del impuesto.

Retenciones sobre pagos internos

No se aplican retenciones a los pagos realizados a las empresas residentes.

No obstante, los intereses abonados por las instituciones que forman parte del sistema financiero (instituciones financieras) están sujetos a una retención anual que opera como un pago a cuenta del impuesto debido por el perceptor de los intereses (LISR art.54).

La retención es **aplicada** sobre la cuantía del capital que da lugar al pago de los intereses (no sobre los intereses) y se realiza anualmente. El **tipo** de retención aplicable en **2021** es del **0,97%** (Ley de Ingresos de la Federación para **2021** art.21 -publicada en el DOF de 25-11-20).

Las instituciones financieras no están obligadas a efectuar la **retención** cuando los intereses son abonados a determinadas entidades cualificadas (la Federación, los Estados y municipios, los organismos descentralizados cuyas actividades no sean preponderantemente empresariales, los partidos o asociaciones políticas, donatarios cualificados, etc., entre otras) y sobre los intereses abonados por el Banco de México, instituciones que forman parte del sistema financiero y empresas de inversión especial dedicadas a los fondos de jubilación.

Retenciones sobre pagos a no residentes

Con carácter general, las rentas derivadas por sociedades no residentes sin establecimiento permanente están sujetas a una retención final aplicada sobre la cuantía bruta.

Dividendos

Los dividendos distribuidos por las sociedades residentes a no residentes están sujetos a una retención final del **10%** sobre la cuantía bruta (LISR art.164-I).

Intereses

Los pagos por intereses a personas no residentes están sujetos a una retención final a los tipos siguientes (LISR art.166-I)

- **10%**: en los siguientes casos:
 - ♦ A los intereses abonados a las siguientes personas, siempre que proporcionen al Servicio de Administración Tributaria la información que este solicite mediante reglas de carácter general sobre financiamientos otorgados a residentes en el país.

- Entidades de financiación propiedad de estados extranjeros, siempre que sean las beneficiarias efectivas de los intereses.
- Bancos extranjeros (incluyendo los de inversión), siempre que sean los beneficiarios efectivos de los intereses.
- Entidades que coloquen o inviertan en México capital procedente de la emisión de títulos colocados en el extranjero entre el gran público inversionista, de acuerdo con las normas emitidas por el Servicio de Administración Tributaria (SAT).
- ◆ A los intereses abonados a no residentes, por los títulos colocados por bancos o casas de bolsa en un país con el que México no haya suscrito un tratado para evitar la doble imposición, siempre que la operación haya sido notificada a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.
- ◆ la adquisición de derechos de crédito de cualquier clase, presentes, futuros o contingentes.
- **4,9%:** en los siguientes casos:
 - ◆ A los intereses y ganancias abonados a no residentes, por los títulos colocados entre el gran público inversionista.
 - ◆ Los intereses de certificados, aceptaciones, títulos de crédito, préstamos u otros créditos a cargo de instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto múltiple que formen parte del sistema financiero o de organizaciones auxiliares de crédito.
 - ◆ Los intereses abonados por títulos colocados mediante oferta pública, a través de bancos o casas de bolsa en un país con el que México haya suscrito un tratado para evitar la doble imposición, siempre que la operación se haya notificado a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y se cumplan los requisitos de información establecidos por el Servicio de Administración Tributaria (SAT). En caso de falta de cumplimiento, el tipo de retención será del **10%**.
 - ◆ A los intereses abonados a entidades financieras no residentes en las que el Gobierno Federal disponga de una participación, siempre que sean las beneficiarias efectivas de los mismos y cumpla,n con las normas establecidas por el SAT.
- **15%:** a los intereses abonados a reaseguradoras.
- **21%:** a los intereses abonados:
 - ◆ por instituciones de crédito a no residentes, distintos de los anteriores.
 - ◆ a proveedores no residentes, por la enajenación de maquinaria y equipo que forme parte del activo fijo del adquirente.
 - ◆ a no residentes por los préstamos para financiar la adquisición de los bienes anteriores y, en general, sobre los préstamos de financiación del activo circulante, siempre que cualquiera de estas circunstancias se haga constar en el contrato.
- **35%:** a los intereses distintos de los señalados en los apartados anteriores.
- **40%:** a las personas jurídicas o entidades transparentes, cuyos ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente (LISR art.171).

Regalías

Las regalías abonadas a personas no residentes están sujetas a una retención final sobre la cuantía bruta a los tipos siguientes (LISR art.167):

- Las regalías por el uso o disfrute temporal de carros de **ferrocarril**, los contenedores y remolques importados temporalmente por un mes y las embarcaciones de transporte de pasajeros o bienes: **5%**;
- las regalías por el uso y disfrute de **aviones** utilizados para el transporte de bienes y pasajeros: **1%**;
- **otras** regalías diferentes de las anteriores y por asistencia técnica: **25%**;
- regalías por el uso o disfrute temporal de **patentes** o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad: **35%**;
- regalías a **personas jurídicas** o entidades transparentes, cuyos ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente: **40%** (LISR art.171).

B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas

(Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11-12-2013 y sus modificaciones - LISR; Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 8-10-2015 y sus modificaciones - RLISR)

Las personas físicas **residentes** son gravadas por la renta mundial. Los no **residentes** sólo son gravados sobre las rentas de fuente mexicana.

Sujeto pasivo

Se consideran **residentes** en México a las personas que hayan establecido su vivienda personal en México (CFF art.9).

Las personas que disponen también de una vivienda en otro país son consideradas residentes en México cuando su centro de **intereses vitales** se encuentra en México.

A efectos del impuesto, se **presume** que el centro de intereses vitales se encuentra en México cuando:

- más del **50%** de los ingresos totales anuales obtenidos por la persona física están constituidos por rentas de fuente mexicana;
- la persona física tiene el centro principal de sus actividades profesionales en México.

Las personas físicas de **nacionalidad** mexicana se presumen residentes en México. Las personas físicas que acreditan su **nueva residencia fiscal** en una jurisdicción en la que sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente no pierden su condición de residentes en México. Esta norma no se aplica a las personas físicas que acreditan su nueva residencia fiscal en una jurisdicción que haya suscrito un acuerdo amplio de intercambio de información con México.

Las personas físicas que dejen de ser residentes en México deben presentar un aviso a las autoridades fiscales.

Se considera domicilio fiscal, en el caso de las personas físicas cuando (CFF art.10):

- se realizan actividades empresariales: el local en que se encuentre la sede principal de sus negocios;
- no se realicen actividades empresariales: el local que utilicen para el desempeño de sus actividades;
- se realicen actividades empresariales y no cuenten con un local: su vivienda habitual.

En caso de que los contribuyentes **no hayan manifestado su domicilio** o no hayan sido localizados en los mismos, se considera como domicilio el manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo.

Base imponible

Las personas físicas están sujetas al impuesto por todos aquellos elementos de renta que no se encuentren expresamente exentos. La **renta** se define ampliamente e incluye todo tipo de ingresos en efectivo, en bienes, devengado, en crédito, en servicios o de cualquier otro tipo. También se encuentran sujetas al impuesto las personas físicas no residentes que realizan actividades empresariales o prestan servicios

personales independientes a través de un establecimiento permanente en México, por los ingresos atribuibles a éste (LISR art.90).

El Impuesto sobre la Renta personal está dividido en **9 categorías de ingresos** diferentes, a saber:

- Ingresos por **salarios** y la por prestación de servicios personales subordinados (LISR art.94).
- Ingresos por **actividades empresariales y profesionales** (incluye los ingresos por la enajenación de bienes o prestación de servicios a través de Internet, a partir de **2020**) (LISR art.100).
- Ingresos del **capital inmobiliario** (arrendamientos y cesiones temporales de inmuebles) (LISR art.114).
- Ingresos por la **enajenación** de bienes (incluye la enajenación de acciones en Bolsa) (LISR art.119).
- Ingresos por la **adquisición** de bienes (incluye las donaciones percibidas y otros) (LISR art.130).
- Los ingresos por **intereses** (LISR art.133).
- Ingresos por la obtención de **premios** (LISR art.137).
- Ingresos por dividendos y por ganancias distribuidas por **personas jurídicas** (LISR art.140)
- **Otros** ingresos (LISR art.141).

Las personas físicas residentes en México están **obligadas a informar** en su declaración, sobre los préstamos, donativos y premios, obtenidos en el ejercicio, siempre que éstos (individualmente o en su conjunto), excedan de **\$600.000** (LISR art.90).

La base imponible de cada una de las categorías de ingresos anteriores se determina de acuerdo con sus propias normas. Posteriormente, el contribuyente debe **acumular** cada una de las rentas. La renta total del sujeto pasivo está sujeta al impuesto en base a una escala de tipos progresivos.

No obstante, se aplican normas específicas para determinadas ganancias de capital derivadas por las personas físicas, pese a que dichas ganancias deban ser incluidas en la renta ordinaria para la determinación final de la cuota tributaria del impuesto.

Rentas exentas

(LISR art.93)

Se aplica una exención a los siguientes ingresos:

- Las indemnizaciones por **riesgos de trabajo** o enfermedades, concedidas por las leyes y convenios colectivos laborales (inciso III).
- Las **jubilaciones**, pensiones, haberes de retiro y pensiones vitalicias, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social, así como las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo cuantía diaria no exceda de **15** salarios mínimos generales y el beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal (inciso IV). La exención se aplica sobre la totalidad de prestaciones anteriores, con independencia del pagador. Por tanto, la retención se aplica sobre el excedente (inciso V)
- los ingresos percibidos del **reembolso de gastos** sanitarios y funerarios concedidos con carácter general, de acuerdo con las leyes y contratos de trabajo (inciso VI).
- Las **prestaciones** de seguridad social otorgadas por las instituciones públicas (inciso VII).
- los procedentes de **subsidios** por incapacidad, **becas** para los trabajadores o sus hijos, **guarderías**, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, efectuadas con carácter general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo (inciso VIII).
- el **reembolso** de las **aportaciones** y rendimientos provenientes de la **subcuenta de vivienda** de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de

la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, así como las viviendas proporcionadas a los trabajadores por las empresas (inciso X).

- Los provenientes de **cajas de ahorro** de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas para sus trabajadores (inciso XI).
- La **cuota de seguridad social** de los trabajadores abonada por los empleadores (inciso XII).
- Las indemnizaciones por concepto de **primas de antigüedad y retiro** en el caso de finalización de la relación laboral, con un límite de **90** salarios mínimos generales por año de servicio (inciso XIII).
- los siguientes ingresos percibidos por los trabajadores de sus empleadores (inciso XIV):
 - ◆ las **gratificaciones** anuales, con un límite de **30** salarios mínimos;
 - ◆ las **primas vacacionales**, hasta **15** salarios mínimos;
 - ◆ la cuantía por **participación** de los trabajadores en las utilidades de la empresa, hasta 15 salarios mínimos;
 - ◆ las **primas dominicales**, hasta **1** salario mínimo por cada domingo trabajado;

El impuesto se abona por el excedente de los anteriores ingresos (inciso XV).

- Las **remuneraciones** por servicios personales subordinados percibidas por extranjeros, en los siguientes casos (inciso XVI):
 - ◆ los agentes diplomáticos, consulares y empleados, en base a reciprocidad;
 - ◆ miembros de delegaciones oficiales, científicas y humanitarias;
 - ◆ representantes y funcionarios de organismos internacionales con sede en México, así como los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, en base a acuerdos concertados con otros países.
- Las **dietas** percibidas en comisión de servicios de la empresa, en base a los comprobantes fiscales correspondientes (inciso XVII).
- Los que provengan de **contratos de arrendamiento** prorrogados por disposición de Ley (inciso XVIII).
- Los derivados de la **enajenación** de (inciso XIX):
 - ◆ la **vivienda habitual** del contribuyente, siempre que la cuantía no exceda de **700.000 unidades de inversión** y la transmisión se formalice ante fedatario público. La exención se aplica siempre que el contribuyente no haya enajenado otra vivienda habitual en los **3** años anteriores;
 - ◆ **bienes muebles** (distintos de acciones, participaciones, partes sociales, títulos valor y otras inversiones), siempre que la ganancia total anual no exceda de **3** salarios mínimos generales anuales.
- Los **intereses** (inciso XX):
 - ◆ abonados por **instituciones de crédito**, siempre que provengan de cuentas de depósito de sueldos y salarios, pensiones etc., y cuyo saldo promedio diario no exceda de **5** salarios mínimos generales anuales de la Ciudad de México;
 - ◆ abonados por sociedades **cooperativas de ahorro** y préstamo y por las sociedades financieras populares, provenientes de inversiones cuyo saldo promedio diario no exceda de 5 salarios mínimos generales anuales de la Ciudad de México.
- Las cuantías abonadas por empresas de **seguros** a los asegurados y beneficiarios cuando se produce el riesgo asegurado, siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo (inciso XXI).
 - ◆ las cuantías derivadas de seguros de vida, siempre que el asegurado haya cumplido **60** años;
 - ◆ hayan transcurrido, al menos **5** años entre la fecha de suscripción de la póliza y el pago de la indemnización;
 - ◆ la exención se aplica sólo cuando la prima sea pagada por el asegurado.
- Las cuantías derivadas de pólizas de **seguro de vida** abonadas por el **empleador**, siempre que se trate de riesgos de muerte, invalidez, pérdidas orgánicas o incapacidad del asegurado para realizar

un trabajo personal remunerado, y cuando la indemnización sea abonada a personas dependientes, en caso de muerte del titular. La exención no se aplica a los pagos por dividendos derivados de las pólizas anteriores (inciso XXI).

- Las cuantías derivadas de pólizas de seguro de vida abonadas por personas distintas del empleador, siempre que las indemnizaciones sean abonadas por causa de muerte, invalidez, pérdidas orgánicas o incapacidad del asegurado para realizar un trabajo personal (inciso XXI).

Este riesgo se **calcula** tomando en cuenta todas las pólizas de seguros que cubran el riesgo de muerte, invalidez, pérdidas orgánicas o incapacidad del asegurado para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, contratadas en beneficio de este asegurado por el mismo empleador.

Lo dispuesto en este inciso sólo es aplicable a los ingresos percibidos de instituciones de seguros constituidas conforme a las leyes mexicanas, que sean autorizadas para organizarse y funcionar como tales por las autoridades competentes.

- Los percibidos por **herencia o legado** (inciso XXII).
- Los **donativos** en los siguientes casos (inciso XXIII):
 - ◆ entre **cónyuges** o los percibidos por los **descendientes**, cualquiera que sea su cuantía;
 - ◆ percibidos por los **ascendientes de sus descendientes** en línea recta, siempre que no sean enajenados o donados a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado;
 - ◆ los demás donativos, siempre que su **cuantía** anual no exceda de 3 salarios mínimos generales anuales.
- Los **premios** obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general o a determinado gremio o grupo de profesionales, así como los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos (inciso XXIV).
- Las **indemnizaciones por daños**, siempre que no excedan del valor de mercado del bien (inciso XXV).
- Los percibidos en concepto de **alimentos** por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable (inciso XXVI).
- Los **retiros** efectuados de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual de la Ley del Seguro Social, por concepto de ayuda para gastos de matrimonio y por desempleo (inciso XXVII).
- Los derivados de la primera transmisión de **derechos parcelarios**, efectuada por ejidatarios o comuneros, de acuerdo con la legislación de la materia (inciso XXVIII).
- Las **regalías** percibidas por el autor en la cesión de derechos de publicación o reproducción de sus obras destinadas a la venta por la persona que efectúa el pago, con un límite de 20 salarios mínimos generales anuales. Se aplican algunas restricciones a esta exención (inciso XXIX).

Rendimientos del trabajo

La norma establece que se consideran ingresos por la prestación de servicios personales subordinados a los salarios y demás prestaciones derivadas de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en los beneficios de las empresas y las prestaciones derivadas de la finalización de la relación laboral.

A efectos de este impuesto, se asimilan a estos rendimientos los siguientes (LISR art.94):

- Las remuneraciones y demás prestaciones obtenidas por **funcionarios y trabajadores** de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.
- Los rendimientos y anticipos obtenidos por miembros de **sociedades cooperativas de producción**, así como los anticipos percibidos por miembros de sociedades y asociaciones civiles.

- Los honorarios percibidos por miembros de **consejos directivos, de vigilancia, consultivos** o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales de las empresas.
- Los honorarios percibidos por personas que presten servicios preponderantemente a un **prestatario**, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.
- Los honorarios e ingresos abonados por las personas físicas y jurídicas que realizan **actividades empresariales** a personas físicas que realicen actividades profesionales o empresariales para los anteriores, siempre que comuniquen a sus pagadores que optan por tributar de acuerdo con las normas correspondientes a los rendimientos del trabajo.
- Los ingresos obtenidos por personas físicas por ejercitar la **opción de compra** de acciones de su empresa. El ingreso acumulable es la diferencia entre el valor de mercado de los títulos en el momento que ejerza la opción y el precio establecido en el otorgamiento de esta.

En concreto **analizamos**:

Salarios

Los salarios y demás prestaciones derivadas de una **relación laboral**, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones derivadas de la finalización de la relación laboral se consideran rendimientos del trabajo.

Los rendimientos de trabajo están sujetos a una **retención** mensual. Están obligados a efectuar dicha retención las personas que efectúen pagos por rendimientos de trabajo. Dicha retención tendrá el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. La retención no se aplica a aquellos trabajadores que sólo perciben **1** salario mínimo general (LISR art.96).

El cómputo de la **cuantía** de retención incluye **2** pasos:

- ♦ el cálculo de la cuota resultante de la aplicación de la tabla de tipos correspondiente; y
- ♦ la reducción de esta cuota por la aplicación del subsidio de empleo.

La tabla aplicable a los rendimientos mensuales para el año **2021** es la siguiente (LISR art.96) (RMF 2021 Anexo 8, de 29-12-2020):

Base imponible mensual (\$)	Cuota (\$)	Tipos (%)
Hasta 644,58	0,00	1,92
644,59 – 5.470,92	12,38	6,40
5.470,93 – 9.614,66	321,26	10,88
9.614,67 – 11.176,62	772,10	16,00
11.176,63 – 13.381,47	1.022,01	17,92
13.381,48 – 26.988,50	1.417,12	21,36
26.988,51 – 42.537,58	4.323,58	23,52
42.537,59 – 81.211,25	7.980,73	30,00
81.211,26 – 108.281,67	19.582,83	32,00
108.281,68 – 324.845,01	28.245,36	34,00
Más de 324.845,01	101.876,90	35,00

Los contribuyentes pueden aplicar **deducciones** por determinados gastos al determinar su base imponible anual.

Las personas físicas que perciben exclusivamente rendimientos de trabajo que no excedan de **\$400.000** (LISR art.98-III.e) e intereses que no excedan del **\$100.000** (LISR art.135), no están obligadas a efectuar una declaración anual del impuesto, a no ser que dichas personas:

- cambien de empleo;
- comuniquen por escrito a su retenedor que presentarán declaración anual; o
- perciban rentas de otras categorías o salarios de fuente extranjera.

Rendimientos en especie

En **general**, las retribuciones en especie (en bienes) constituyen ingresos sujetos al impuesto y son valorados a su coste para el empleador o al valor de mercado (LISR art.90).

No obstante, determinadas retribuciones en especie (en bienes) están exentas o no sujetas. La LISR establece ciertas normas que garantizan la **exención** a:

- Las prestaciones distintas del salario percibidas por los trabajadores del **salario mínimo** general, así como las remuneraciones por horas extraordinarias o servicios prestados en días no laborables, siempre que no excedan del límite establecido en la legislación laboral (LISR art.93-I).
- La anterior exención también se aplica al **50%** de las remuneraciones por **horas extraordinarias** o servicios prestados en días no laborables para los demás trabajadores, siempre que no excedan del límite previsto en la legislación laboral. Dicha exención no puede exceder del equivalente de 5 veces el salario mínimo general por cada semana de servicios (LISR art.93-I).
- Los reembolsos de **gastos médicos**, dentales, hospitalarios y de funeral concedidos de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo (LISR art.93-VI).
- Los **subsidios** por incapacidad, becas educativas para los trabajadores y sus hijos, guarderías, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga concedidas con carácter general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo (LISR art.93-VIII).
- Las **viviendas** proporcionadas a los trabajadores por las empresas, cuando se cumplan los requisitos de deducibilidad correspondiente (LISR art.93-X).
- Los servicios de **comedor** y de comida proporcionados a los trabajadores, así como el uso de bienes que el empleador proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de estos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado (LISR art.94).
- Las **gratificaciones** percibidas por los trabajadores de sus patrones durante un año de calendario, en una cuantía equivalente al salario mínimo general elevado a **30** días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general (LISR art.93-XIV)
- Las **pagas por vacaciones** y la **participación** de los trabajadores en las **utilidades de las empresas** (PTU), hasta una cuantía de **15** días de salario mínimo general por cada concepto, siempre que se otorguen con carácter general (LISR art.93-XIV).
- Las **pagas dominicales**, hasta 1 salario mínimo general por cada domingo trabajado (LISR art.93-XIV).

Pensiones

A efectos tributarios, los ingresos por pensiones son **generalmente** tratados como rendimientos del trabajo. No obstante, las pensiones percibidas del sistema de seguridad social están **exentas** hasta una cuantía diaria que no exceda de **15** Unidades de Medida y Actualización (UMA).

Las siguientes pensiones se encuentran exentas del impuesto (LISR art.93-IV):

- las jubilaciones, pensiones y haberes de retiro generales; y
- las pensiones vitalicias provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez (previstas en la Ley del Seguro Social) y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro (prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado), en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, siempre que su cuantía no exceda de **15** veces la Unidad de Medida y Actualización (UMA).

Asimismo, los contribuyentes pueden **deducir** las primas por seguros de gastos médicos complementarios, así como las aportaciones complementarias de retiro.

Remuneraciones de directores

Los honorarios y otras retribuciones obtenidos por personas físicas residentes, en su calidad de miembros de consejos de dirección u otros órganos de gestión de la empresa, son tratados como renta de trabajo y están sujetos a retención (LISR art.94-III).

Rendimientos de actividades económicas

Las rentas empresariales y profesionales derivadas por personas físicas se encuentran sujetas a tributación en base a **dos regímenes fiscales** diferentes (LISR art.100 y 111):

- el régimen de actividades empresariales y profesionales;
- el régimen de incorporación (LISR art.111).

En esta sección se comentan los aspectos más destacables del **régimen general**, dejando para más adelante los comentarios relativos al de nominado Régimen de Incorporación Fiscal⁸, que será analizado en la sección correspondiente a los Regímenes Simplificados.

Las personas físicas que perciben ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales están **sujetas** al impuesto en base a las normas correspondientes a este tipo de rentas (LISR art.100).

Las personas físicas **no residentes**, con establecimiento permanente en México, tributan por los ingresos derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales atribuibles al mismo.

A efectos del impuesto se consideran:

- Ingresos por actividades **empresariales**: los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.
- Ingresos por la prestación de servicios **profesionales**: las remuneraciones derivadas de la prestación de servicios personales independientes, distintos de los correspondientes a rendimientos de trabajo.

⁸ Analizado más adelante.

Se entiende que los ingresos son obtenidos en su totalidad por las personas que realizan la actividad empresarial o prestan el servicio profesional.

A efectos del régimen de actividades empresariales y profesionales, se consideran **ingresos acumulables**, además de los señalados anteriormente, los siguientes elementos (LISR art.101):

- Las **condonaciones**, quitas o remisiones de deudas relacionadas con la actividad empresarial o con el servicio profesional, así como de las deudas que se dejen de pagar por prescripción (inciso I).
- Los provenientes de la **enajenación de cuentas** a cobrar y de títulos de crédito distintos de las acciones, relacionados con las actividades empresariales o profesionales (inciso II).
- Las cuantías recuperadas por **seguros, fianzas o responsabilidades** a cargo de terceros, en caso de pérdidas de bienes del contribuyente afectos a la actividad empresarial o al servicio profesional (inciso III).
- Las cuantías percibidas para la realización de **gastos por cuenta de terceros**, salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes fiscales expedidos a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto (inciso IV).
- Los derivados de la **enajenación de obras** de arte realizadas por el contribuyente (inciso V).
- Los obtenidos por **agentes de instituciones** de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, por promotores de valores o de administradoras de fondos para el retiro, por los servicios profesionales prestados a dichas instituciones (inciso VI).
- Los derivados de la explotación de una **patente aduanal** (inciso VII).
- Los procedentes de la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en **libros**, periódicos, revistas o en las páginas electrónicas vía Internet, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y en general cualquier otro que derive de la explotación de derechos de autor (inciso VIII).
- Los **intereses** percibidos derivados de la actividad empresarial o de la prestación de servicios profesionales, sin ajuste alguno (inciso IX).
- Las **devoluciones** efectuadas o los descuentos o bonificaciones recibidos, siempre que se haya efectuado la deducción correspondiente (inciso X).
- Las ganancias derivadas de la **enajenación de activos** afectos a la actividad (inciso XI).

Los **ingresos presuntos** determinados por las autoridades fiscales también se consideran ingresos acumulables, cuando el contribuyente perciba preponderantemente ingresos procedentes de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales. Se considera que el contribuyente percibe ingresos preponderantemente por actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, cuando dichos ingresos representen más del **50%** de los ingresos acumulables del contribuyente.

A efectos de este régimen de tributación, los ingresos se consideran acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos (en efectivo, en bienes, o en servicios) (LISR art.102).

Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales pueden efectuar las siguientes **deducciones** (LISR art.103):

- Las devoluciones que se reciban o los **descuentos o bonificaciones** que se realicen, siempre que se haya acumulado el ingreso correspondiente (inciso I).
- Las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que se utilicen para **prestar servicios**, para **fabricar bienes** o para su **venta**. **No son deducibles** los activos fijos, los terrenos, las acciones y participaciones sociales, las obligaciones y otros valores mobiliarios, los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías, la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hayan tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy (inciso II).
- Los **gastos** (inciso III).
- Las **inversiones** (inciso IV).

- Los **intereses** abonados por las actividades cubiertas en este régimen, sin ajuste alguno, así como los intereses abonados por préstamos utilizados en las actividades empresariales y profesionales, siempre que se obtenga el comprobante fiscal correspondiente (inciso V).
- Las **cuotas patronales** abonadas al Instituto Mexicano del Seguro Social (inciso VI).
- Los pagos efectuados por el **Impuesto Local sobre los ingresos** por actividades empresariales o servicios profesionales (inciso VII).

Los contribuyentes de este régimen pueden efectuar las correspondientes deducciones por **depreciación**, de acuerdo con el mismo procedimiento utilizado por las personas jurídicas (LISR art.104).

Estas deducciones, además de cumplir con los requisitos establecidos en otras disposiciones fiscales, deben reunir los siguientes requisitos (LISR art.105):

- Que hayan sido efectivamente **erogadas** en el ejercicio.
- Que sean estrictamente **indispensables** para la obtención de los ingresos.
- Que se resten **una sola vez**, aun cuando estén relacionadas con la obtención de diversos ingresos.
- Que los pagos por primas de seguros correspondan a **conceptos deducibles** en el impuesto o que exista obligación legal de contratarlos. Asimismo, se requiere que durante la vigencia de la póliza no se otorgue ningún tipo de préstamo con garantía de la anterior.
- Que, en los **pagos a plazos**, la deducción se efectúe por las cuantías efectivamente satisfechas (en el mes o ejercicio correspondiente), excepto en el caso de las amortizaciones.
- Que, en el caso de **amortizaciones**, no se tenga en cuenta la revaluación de los activos.
- Que se reúnan los **requisitos legales** correspondientes a cada una de las deducciones efectuadas (comprobantes fiscales, etc.).

Los contribuyentes de este régimen están obligados a efectuar **pagos provisionales mensuales a cuenta** del impuesto del ejercicio, el día 17 del mes inmediato posterior al correspondiente al pago (LISR art.106).

El pago provisional se **determina** restando de la totalidad de los ingresos obtenidos (a partir del comienzo del ejercicio, hasta el último día del mes al que corresponde el pago), las deducciones correspondientes al mismo periodo y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas abonada en el ejercicio y, en su caso, las pérdidas fiscales no deducidas en ejercicios anteriores.

Al resultado obtenido, se le aplica la tarifa mensual de retención de la LISR art.96.

El contribuyente puede acreditar contra el pago provisional determinado en el periodo, los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

Estos contribuyentes determinan la utilidad fiscal del ejercicio, deduciendo de la totalidad de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas (ver arriba) del ejercicio. De esta utilidad, los contribuyentes pueden deducir la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa (Constitución de México art.123) y, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de ejercicios anteriores, con lo que obtienen la utilidad gravable (LISR art.109)

Enajenación de Bienes y Prestación de Servicios a través de Internet mediante Plataformas Tecnológicas, Aplicaciones Informáticas y similares

(LISR art.113-A)

Las personas físicas que realizan **actividades empresariales** de venta de bienes o prestaciones de servicios a través de Internet mediante plataformas o aplicaciones informáticas y similares deben tributar por los ingresos obtenidos, incluidos los pagos recibidos a través de estos medios.

El impuesto **se liquida** mediante una retención efectuada por las sociedades (residentes y no residentes), con o sin establecimiento permanente en México, así como por aquellas entidades extranjeras que proporcionan (directa o indirectamente), el uso de plataformas y aplicaciones informáticas o similares.

La retención se efectúa sobre la totalidad de los ingresos efectivamente percibidos por las personas físicas a través de los medios citados (sin incluir el IVA). La retención tiene carácter provisional a cuenta. A la cuantía total de aplican los siguientes tipos de retención:

- Prestación de servicios de **transporte terrestre** de pasajeros y de entrega de bienes: **2,1%**
- Prestación de **servicios de hospedaje**: **4%**
- **Venta de bienes y prestación de servicios**: **1%**

Las personas físicas que reciban una parte del pago (por los bienes vendidos o las prestaciones de servicios realizadas) directamente de los usuarios o de los adquirentes de los mismos, y la cuantía total de ingresos, (incluidos los percibidos a través de las citadas plataformas) **no exceda de \$300.000** anuales, pueden optar por abonar el impuesto sobre la renta por dichos ingresos, aplicando los tipos de retención al total de los ingresos recibidos (incluyendo los percibidos por conducto de las anteriores). Asimismo, deben **acreditar** el impuesto que, en su caso, les hayan retenido. El impuesto abonado en estos términos se considera como pago definitivo.

Las personas físicas pueden **optar** por considerar las retenciones como pago definitivo del impuesto en los casos siguientes (LISR art.113-B):

- cuando los únicos ingresos obtenidos en el ejercicio anterior no hayan superado los **\$300.000**;
- cuando, además, obtengan ingresos de trabajo y por intereses.

Rendimientos del capital

Los rendimientos del capital se incluyen en la base imponible del contribuyente. Analizamos:

Dividendos

Los dividendos percibidos por las personas físicas se acumulan a los demás ingresos (LISR art.140).

Las personas físicas pueden **acreditar** contra el impuesto determinado en su declaración anual, el Impuesto sobre la Renta pagado por la sociedad distribidora de los dividendos o utilidades, siempre que la sociedad considere como ingreso acumulable, además del dividendo, la cuantía del impuesto correspondiente al dividendo y además cuenten con el comprobante fiscal. A estos efectos, el impuesto abonado por la sociedad se **determina** aplicando el tipo del impuesto (**30%**) al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad percibido por el factor de **1,4286**.

No obstante, las personas físicas están sujetas a un **tipo adicional** del **10%** sobre los dividendos distribuidos por las personas jurídicas residentes en México. Estas últimas, están obligadas a retener e ingresar el impuesto en la distribución, junto con el pago provisional del periodo correspondiente. Este pago se considera definitivo.

Asimismo, se consideran **dividendos o utilidades distribuidos**, los siguientes:

- Los **intereses** sobre las **aportaciones de capital** (Ley General de Sociedades Mercantiles art.85 y 123), así como las participaciones en las utilidades abonadas a obligacionistas, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.
- Los **préstamos** a los socios o accionistas, excepto aquéllos que:
 - ◆ sean consecuencia normal de las operaciones de la persona jurídica;
 - ◆ sean pactados a un plazo inferior a **1** año;
 - ◆ el interés pactado sea igual o superior a la tasa fijada por la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.
- Los **gastos** que **no** sean **deducibles**, de acuerdo con la LISR y beneficien a los accionistas de las personas jurídicas.
- Las **omisiones** de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.
- La **utilidad fiscal** determinada por las autoridades fiscales (incluso la presunta).
- Las modificaciones relacionadas con operaciones entre **partes vinculadas**, efectuadas por las autoridades fiscales.

Intereses

Los intereses derivados por las personas físicas residentes se encuentran sujetos en su totalidad y deben ser incluidos en la declaración anual del perceptor.

Se consideran **ingresos por intereses**, los establecidos en la LISR art.8 y los demás que, de acuerdo con la misma, tengan el tratamiento de interés (LISR art.133).

- Los rendimientos de **créditos** de cualquier tipo.
- Los rendimientos de **deuda pública**; de los bonos y obligaciones (incluyendo descuentos, primas y premios); los premios de reportos o de préstamos de valores; las comisiones de apertura o garantía de créditos; las contraprestaciones por avales y garantías, excepto las efectuadas a instituciones de seguros o fianzas.
- Las ganancias en la **venta de bonos, valores y otros títulos** de crédito, siempre que su colocación se realice mediante oferta pública, conforme a las reglas generales establecidas por el Servicio de Administración Tributaria (SAT).
- Los pagos efectuados por las **instituciones de seguros** a los asegurados o a sus beneficiarios, por los retiros parciales o totales realizados, antes de que se produzca el riesgo amparado en la póliza, así como a los pagos realizados a los asegurados o a sus beneficiarios sobre las pólizas de seguro de vida no exentos del impuesto, siempre que la prima haya sido abonada directamente por el asegurado.

Las personas físicas deben acumular a sus demás ingresos los **intereses reales** percibidos en el ejercicio (LISR art.134).

Los intereses abonados por sociedades no integrantes del sistema financiero, derivados de valores no negociados en bolsas de valores autorizadas, se acumulan en el ejercicio de devengo.

Para **determinar los intereses** sujetos al impuesto, el contribuyente debe considerar el interés real, que está constituido por la cuantía en la que los intereses excedan al ajuste por inflación. El **ajuste por inflación** se determina multiplicando el saldo promedio diario de la inversión generadora de intereses,

por el factor resultante de restar la unidad del cociente obtenido de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo de la inversión, entre el índice correspondiente al primer mes del periodo.

El **saldo promedio de la inversión** está constituido por el saldo resultante de dividir la suma de los saldos diarios de la inversión entre el número de días de la inversión, sin considerar los intereses devengados no pagados.

En caso de que el ajuste por inflación sea mayor que los intereses obtenidos, el resultado se considera una pérdida, la cual puede ser **compensada** con los demás ingresos del ejercicio (excepto las rentas de trabajo y de actividades empresariales y profesionales). Las pérdidas no compensadas en el ejercicio se pueden aplicar (una vez actualizadas), en los 5 ejercicios siguientes hasta agotarlas.

Los intereses devengados que se reinviertan se consideran percibidos en el momento de la reinversión o cuando se pongan a disposición del contribuyente, lo que suceda primero.

Las personas que efectúan pagos por intereses están obligados a efectuar la retención del impuesto correspondiente (LISR art.135).

El tipo de retención se aplica al capital que da lugar al pago de los intereses y constituye un pago provisional a cuenta del impuesto:

- el tipo aplicable en **2021** es del **0,97%** (LIF2021 art.21);
- los intereses abonados por sociedades no integrantes de sistema financiero, derivados de títulos no negociados en bolsas de valores autorizadas, están sujetos a una retención del **20%** sobre los intereses nominales.

Las personas físicas que **únicamente** obtengan **intereses** pueden optar por considerar la retención efectuada como pago definitivo, siempre que se trate de ingresos del ejercicio y no excedan de **\$100.000**.

Regalías

Las regalías derivadas por personas físicas residentes se encuentran totalmente sujetas y deben ser incluidas en la declaración anual del perceptor (LISR art.142-XVII).

Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier tipo por el uso o disfrute temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión), así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos; las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar (CFF art.15-B).

Rendimientos del capital inmobiliario

Se consideran rendimientos del capital inmobiliario (LISR art.114):

- los provenientes del **arrendamiento o subarrendamiento** y de la cesión a título oneroso del uso o **disfrute temporal** de bienes inmuebles;
- los rendimientos de certificados de **participación inmobiliaria** no amortizables.

Las personas físicas que obtengan rendimientos del capital inmobiliario pueden efectuar las siguientes deducciones (LISR art.115):

- Los pagos por el **impuesto predial** del ejercicio sobre dichos inmuebles, así como por las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas y, en su caso, el impuesto local abonado sobre los ingresos por otorgar el uso o disfrute temporal de bienes inmuebles.
- Los gastos de **mantenimiento** (que no impliquen adiciones o mejoras) y por consumo de agua, siempre que no sean abonados por el arrendatario.
- Los **intereses** reales por los préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles, siempre que se obtenga el correspondiente comprobante fiscal. Se considera interés real la cuantía en que dichos intereses excedan del ajuste anual por inflación.
- Los **salarios, comisiones y honorarios** abonados, así como los impuestos, cuotas o contribuciones sobre los anteriores.
- El importe de las **primas de seguros** de los bienes respectivos.
- Las inversiones en **construcciones**, incluyendo adiciones y mejoras.

No obstante, los contribuyentes pueden **optar** por deducir el **35%** de los ingresos en substitución de las deducciones. Los contribuyentes que ejerzan esta opción pueden deducir, además, la cuantía del impuesto predial de dichos inmuebles correspondiente al año de calendario o al periodo durante el cual se obtuvieron los ingresos, según corresponda.

En caso de **subarrendamiento**, sólo se puede deducir el importe de las rentas abonadas por el arrendatario.

Los contribuyentes que perciban este tipo de rendimientos deben efectuar **pagos provisionales** mensuales o trimestrales hasta el día **17** del mes posterior al correspondiente al pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas (LISR art.116).

Los contribuyentes que **únicamente** obtengan este tipo de ingresos, y cuya cuantía mensual no exceda de **10** salarios mínimos generales (en la Ciudad de México) mensuales, pueden efectuar los pagos provisionales de forma trimestral.

Los arrendamientos abonados por **personas jurídicas** están sujetos a una retención del **10%** sobre la cuantía de estos, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes justificantes de la retención y el comprobante fiscal. El impuesto retenido podrá ser acreditado por el arrendador frente al pago provisional efectuado.

Ganancias de capital

Se consideran ingresos por **enajenación de bienes** (ganancias de capital), los que deriven de las CFF art.14 (LISR art.119):

- transmisiones de propiedad, incluidas aquellas en las que el vendedor se reserva el dominio del bien enajenado;
- adjudicaciones, incluidas las realizadas en favor del acreedor;
- las aportaciones realizadas a sociedades o asociaciones;
- las realizadas mediante arrendamiento financiero;
- las realizadas a través de fideicomisos;
- cesiones de derechos sobre los bienes afectos a fideicomisos;
- transmisiones de dominio de bienes tangibles o de su derecho de adquisición mediante la venta de títulos de crédito, o de la cesión de derechos que los representen. Esto no se aplica a las acciones o participaciones sociales;

- transmisiones de derechos de crédito derivados de operaciones comerciales mediante un contrato de factoring financiero, con algunas excepciones;
- transmisiones derivadas de la fusión o escisión de sociedades de sociedades, con algunas excepciones.

En los casos de **permuta** se considera que se producen dos enajenaciones.

Se considera como ingreso, la cuantía mayor correspondiente a la contraprestación percibida por la venta del activo o el valor del avalúo practicado por personas autorizadas por las autoridades fiscales.

No se consideran **ganancias de capital**, las derivadas de la transmisión de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades, ni las procedentes de la enajenación de bonos, valores y de otros títulos de crédito, siempre que el ingreso obtenido por la enajenación sea considerado interés en los términos de la LISR art.8.

Las personas físicas que obtienen ingresos por la enajenación de bienes pueden efectuar las siguientes **deducciones** (LISR art.121):

- El **coste de adquisición** actualizado. En el caso de bienes inmuebles, el coste actualizado no puede ser inferior al **10%** del precio de venta.
- El importe de las **inversiones** (actualizadas) realizadas en construcciones, mejoras y ampliaciones, en el caso de venta de bienes inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Estas inversiones no incluyen los gastos de conservación.
- Los **gastos notariales, impuestos** y demás derechos, así como el impuesto local por los ingresos de la venta de bienes inmuebles, abonados por el vendedor. También serán deducibles los pagos efectuados por el avalúo de los bienes inmuebles.
- Las **comisiones** derivadas de la adquisición o enajenación del bien, abonadas por el vendedor.

La diferencia entre el ingreso por la venta y las deducciones aplicadas constituye la ganancia de capital sobre la cual se **determina el impuesto**, de la forma siguiente (LISR art.120):

- La ganancia se divide entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin que pueda exceder de **20** años.
- El resultado obtenido (la ganancia de capital media anual), se añade a los demás ingresos del año y se determina el impuesto correspondiente a los ingresos acumulables.
- La parte de la ganancia no acumulable se multiplica por el tipo del impuesto que se obtenga de acuerdo con lo indicado en el siguiente párrafo. El impuesto resultante se suma al calculado de acuerdo con el punto anterior.

El contribuyente puede **optar** por determinar el tipo impositivo, de acuerdo con lo dispuesto en los dos incisos siguientes:

- Se aplica la escala de tipos progresivos del impuesto a la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el año de la enajenación, minorados por las deducciones personales, exceptuando las relativas a gastos médicos, funerales y donativos. El resultado obtenido se divide entre la cuantía a la que se le aplicó la tarifa y el cociente es el tipo impositivo.
- El tipo medio resultante de la suma de los tipos calculados de acuerdo con lo previsto en el inciso anterior para los últimos **5** ejercicios, incluido el año en el que se realizó la enajenación, dividida entre **5**.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la **enajenación de bienes inmuebles** deben efectuar un pago provisional por cada operación (LISR art.126).

En las operaciones consignadas en **escrituras públicas**, los notarios son los encargados de determinar e ingresar el impuesto correspondiente, proporcionando al contribuyente la información relativa al impuesto retenido y el comprobante fiscal.

En caso de la enajenación de **otros bienes**, el adquirente debe efectuar una retención del **20%** sobre la cuantía total de la operación, entregando el correspondiente comprobante fiscal al vendedor.

No se efectúa la retención ni el pago provisional, cuando se trata de bienes muebles diversos, de títulos valor o de partes sociales y la cuantía de la operación sea menor a **\$227.400**.

Con independencia de lo dispuesto en el artículo 126 de esta Ley, los contribuyentes que enajenan bienes inmuebles deben efectuar un pago del **5%** sobre la ganancia obtenida por cada operación (LISR art.127).

Este impuesto es **acreditable** contra el pago provisional indicado anteriormente. Cuando este pago exceda del pago provisional, el contribuyente sólo deberá ingresar este último.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes deben informar a las autoridades fiscales de las contraprestaciones percibidas (en efectivo, en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata), cuya cuantía sea superior a **\$100.000** (LISR art.128).

Acciones

Las personas físicas están obligadas a liquidar el Impuesto sobre la Renta con carácter definitivo, aplicando un tipo del **10%** a las **ganancias** obtenidas en el ejercicio derivadas de (LISR art.129):

- La **enajenación de acciones** emitidas por sociedades residentes y no residentes en bolsas o en mercados de derivados reconocidos.
- La **enajenación de títulos** que representen índices accionarios enajenados en las bolsas de valores o mercados de derivados.
- La **enajenación de acciones** emitidas por sociedades residentes en bolsas de valores o mercados de derivados ubicados en mercados reconocidos de países con los que México haya suscrito un tratado para evitar la doble tributación.
- Las **operaciones financieras** derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores, así como por aquéllas referidas a índices accionarios que representen a las citadas acciones, siempre que se realicen en los mercados reconocidos.

La **ganancia o pérdida** del ejercicio se **determina**, sumando o restando las ganancias o pérdidas derivadas por la enajenación de acciones de cada sociedad emisora o de títulos que representen acciones o índices accionarios realizadas por el contribuyente o que obtengan en operaciones financieras derivadas, que efectúe a través de cada uno de los intermediarios del mercado de valores con los que opere o entidades financieras extranjeras con los que tenga un contrato de intermediación.

Las entidades financieras **autorizadas** a actuar como intermediarios del mercado de valores que intervengan en las enajenaciones u operaciones, deben efectuar el cálculo de la ganancia o pérdida del ejercicio. Dicha información debe entregarse al contribuyente, a efectos del pago del impuesto sobre la renta. En caso de que se genere una pérdida fiscal en el ejercicio, los intermediarios del mercado de valores deberán emitir a las personas físicas enajenantes una constancia de dicha pérdida.

Por el contrario, los contribuyentes que realicen ventas u operaciones a través de contratos de intermediación con entidades financieras extranjeras **no autorizadas** por la Ley del Mercado de Valores deberán determinar, por sí mismos, la ganancia o pérdida fiscal del ejercicio y, en su caso, el impuesto correspondiente.

Las personas físicas que obtengan ganancias derivadas de la enajenación (en bolsas de valores) de acciones emitidas por sociedades de inversión especializadas de **fondos para el retiro**, no pagan el impuesto sobre la renta a que se refiere este artículo.

Las ganancias de capital siguientes no se encuentran **sujetas** al impuesto en base a este régimen:

- Las ventas de acciones o títulos no realizadas en bolsas de valores autorizadas
- Cuando las personas propietarias del **10%** o más del capital de la sociedad emisora enajenan el **10%** o más de las acciones de la anterior en un periodo de **24** meses.
- Cuando la enajenación de las acciones se realice fuera de las bolsas señaladas.
- En los casos de fusión y escisión de sociedades, si las acciones se encuentran alguno de los dos supuestos anteriores.

Ganancias de capital exentas

Se establece una exención (con algunas limitaciones) para las ganancias de capital siguientes, derivadas por las personas físicas:

- Las derivadas de la venta de la **vivienda habitual** del contribuyente, con un límite de **700.000 Unidades de Inversión (UI)** y siempre que en los **3** años anteriores el contribuyente no haya efectuado otra venta de vivienda habitual sujeta a exención (LISR art.93-XIX-a).
- Las derivadas por **herencias y legados** (LISR art.93-XXII).
- Las derivadas de la enajenación de **bienes muebles** distintos de las acciones, participaciones sociales e inversiones del contribuyente, cuando la diferencia anual entre las enajenaciones y el coste comprobado de la adquisición de los bienes no exceda de **3** salarios mínimos anuales (LISR art.93-XIX-b).
- Las derivadas de la primera enajenación de **derechos parcelarios o comuneros** (LISR art.93-XXVIII).

Deducciones personales

Analizamos:

Deducciones

Además de las deducciones autorizadas en cada categoría de renta, las personas físicas residentes pueden aplicar las siguientes deducciones personales para determinar su impuesto anual (LISR art.151):

- **Gastos médicos** (LISR art.151-I):
 - ♦ los pagos por honorarios médicos, dentales, hospitalarios, etc., efectuados para sí mismos, el cónyuge, descendientes o ascendientes, siempre que dichas personas no perciban ingresos superiores al salario mínimo anual. Sólo pueden deducirse los pagos efectuados a través del sistema financiero;
 - ♦ los gastos derivados de incapacidades laborales iguales o superiores al **50%** (Ley Federal del Trabajo art.477), o los que deriven de una discapacidad reconocida. El comprobante fiscal digital debe especificar que los gastos están directamente relacionados con la incapacidad y discapacidad correspondiente.
- **Gastos funerarios** para las personas citadas anteriormente, siempre que no excedan del salario mínimo anual (LISR art.151-II).

- Los **donativos** (no onerosos ni remunerativos) efectuados en los casos siguientes, de acuerdo con las normas del SAT (LISR art.151.III):
 - ♦ al Estado y sus entes descentralizados, así como a los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho. La deducción no puede exceder del **4%** de los ingresos acumulables.
 - ♦ a entidades benéficas y de asistencia autorizadas; asociaciones o sociedades civiles con fines educativos, culturales, científicos, tecnológicos y que otorguen becas, debidamente autorizadas; programas de escuela empresa. La cuantía de la deducción no puede exceder del **7%** de los ingresos acumulables del ejercicio.

En todo caso, las deducciones totales por donativos no pueden exceder del **7%** de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquel en que se efectúa la deducción, antes de aplicar las deducciones de este artículo.

- **Intereses** (LISR art.151-IV): los intereses reales (nominales ajustados por la inflación anual) por créditos hipotecarios contratados con entidades financieras, destinados a la adquisición de la vivienda habitual, siempre que la cuantía total de la hipoteca no exceda de **750.000 unidades de inversión**.
- Aportaciones complementarias de **jubilación** (LISR art.151-V): realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro (Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro), o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias, siempre que, en este último caso, dichas aportaciones cumplan con los requisitos de permanencia establecidos para los planes de retiro. La cuantía de la deducción es de hasta el **10%** de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio, con un límite de **5** salarios mínimos anuales.
- **Primas de seguros** (LISR art.151-VI): las primas por seguros de gastos médicos complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social, siempre que el beneficiario sea el propio contribuyente, su cónyuge, o sus ascendientes o descendientes, en línea recta.
- **Gastos de transporte escolar** (LISR art.151-VII): de los descendientes del contribuyente, cuando sean obligatorios en la zona o cuando dicho gasto (para todos los alumnos) se incluya en la colegiatura. El gasto debe estar especificado en el comprobante y el pago debe ser efectuado a través del sistema financiero.
- Los pagos efectuados por el **impuesto local sobre ingresos por salarios** y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, siempre que el tipo de dicho impuesto no exceda del **5%** (LISR art.151-VIII).

La cuantía total de las deducciones que pueden efectuar los contribuyentes no puede exceder de la cuantía menor correspondiente a **5** salarios mínimos generales anuales, o al **15%** del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo los exentos. Esta restricción no se aplica en el caso de las donaciones no onerosas ni remunerativas, ni en las aportaciones complementarias de retiro citadas anteriormente.

Deducciones personales y familiares en la base

No existen deducciones personales.

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

Los contribuyentes pueden aplicar las siguientes deducciones en la cuota del impuesto:

- El denominado «**Subsidio para el Empleo**», mediante el cual los trabajadores que obtienen rentas de trabajo (exceptuando las primas de antigüedad, retiro, etc.) disfrutan de una reducción fiscal progresiva acreditable frente a la **retención mensual**, al determinar el impuesto sobre la renta a los salarios. El subsidio para el empleo se determina mediante la aplicación a los salarios devengados mensuales de la escala de tipos siguiente (LISR Disposiciones Transitorias, art. Décimo):

Base imponible mensual (\$)	Subsidio mensual (%)
Hasta 1.768,96	407,02
1.768,97 - 2.653,38	406,83
2.653,39 - 3.472,84	406,62
3.472,85 - 3.537,87	392,77
3.537,88 - 4.446,15	382,46
4.416,16 - 4.717,18	354,23
4.717,19 - 5.335,42	324,87
5.335,43 - 6.224,67	294,63
6.224,68 - 7.113,90	253,54
7.113,91 - 7.382,33	217,61
Más de 7.382,34	0,00

Asimismo, resultan acreditables (LISR art152):

- El importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario.
- Los impuestos acreditables por:
 - ♦ los impuestos sobre la renta abonados en el extranjero (LISR art.5);
 - ♦ los impuestos abonados por dividendos percibidos de personas jurídicas (LISR art.140);
 - ♦ los impuestos abonados por los ingresos percibidos como copropietarios o fideicomisarios de inmuebles destinados a hospedaje, otorgados en administración a terceros (LISR art.145).

Las retenciones mensuales sobre los salarios son acreditables frente al impuesto sobre la renta anual, en caso de personas físicas están obligadas a presentar una declaración anual por el impuesto sobre la renta, o cuando la persona física opta por su presentación.

Pérdidas

Las personas físicas que realizan actividades empresariales y profesionales obtienen pérdidas cuando los ingresos obtenidos en el ejercicio son menores que las deducciones autorizadas (LISR art.109).

Dichas pérdidas pueden ser **compensadas**:

- Frente a los beneficios obtenidos en los **10** ejercicios siguientes, hasta su agotamiento. Dichas pérdidas deberán ser ajustadas a la inflación.

- Los contribuyentes que no compensen en el ejercicio fiscal las pérdidas de ejercicios anteriores perderán el derecho a hacerlo posteriormente.
- La compensación de las pérdidas es un derecho personal del contribuyente, que sólo podrá ser transmitido por causa de muerte.

Las pérdidas fiscales que obtienen los contribuyentes por la realización de estas actividades sólo pueden ser disminuidas de las utilidades fiscales derivadas de estas.

Por otra parte, los contribuyentes que sufran **pérdidas de capital** en la enajenación de inmuebles, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, pueden disminuir dichas pérdidas conforme a lo siguiente (LISR art.122):

- La pérdida se divide entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación del bien, con un límite de **10** años. El resultado obtenido constituye la pérdida. Dicha pérdida puede ser compensada con el resto de los ingresos obtenidos por el contribuyente en el ejercicio, o en los **3** ejercicios siguientes, a excepción de los ingresos por rendimientos del trabajo y los de actividades empresariales y profesionales.
- La parte de la pérdida no compensada de acuerdo con lo indicado en el inciso anterior se multiplica por el tipo impositivo del contribuyente en el año en que se produce la pérdida. Si el contribuyente no devenga impuesto en dicho año, se aplica el tipo correspondiente al año siguiente en que surja impuesto, sin exceder de **3** años. El resultado obtenido puede ser acreditado en los ejercicios a que se refiere el inciso anterior contra la cuantía resultante de aplicar el tipo del impuesto correspondiente al año de que se trate al total de la ganancia de capital por la enajenación de bienes obtenida en dicho año.

El **tipo** a que se refiere este segundo inciso se calcula dividiendo el impuesto determinado en la declaración anual correspondiente, entre la cuantía a la que se aplicó la escala de tipos progresivos del impuesto. El cociente obtenido será multiplicado por **100** y expresado en porcentaje.

Si el contribuyente no aplica la compensación indicada en el primer inciso (I), o no efectúa el acreditamiento indicado en el segundo (II), pierde el derecho a hacerlo en años posteriores.

Tipo de gravamen

Analizamos los siguientes:

Rentas y Ganancias de Capital

Para determinar el Impuesto sobre la Renta anual, las personas físicas deben **acumular** los ingresos obtenidos por los rendimientos siguientes, una vez efectuadas las deducciones autorizadas en dichos capítulos (LISR art.152):

- Rendimientos del trabajo (LISR Cap.I-art.94).
- Rendimientos del capital inmobiliario (LISR Cap.III-art.114).
- Ganancias de capital (LISR Cap.IV-art.119).
- Ingresos por adquisición de bienes (LISR Cap.V-art.130).
- Ingresos por intereses (LISR Cap.VI-art.133).
- Ingresos por dividendos (LISR Cap.VIII-art.140).
- Otros ingresos de las personas físicas (LISR Cap. IX- art.141).

Al resultado anterior, se añaden las **utilidades gravables** determinadas por las actividades empresariales y profesionales (LISR art.100) desarrolladas por los contribuyentes del impuesto y por los contribuyentes adscritos al Régimen de Incorporación Fiscal (LISR art.111).

El resultado obtenido se minora, en su caso, por las **deducciones** del LISR art.151, anteriormente citadas.

A la cuantía así obtenida se le aplica la siguiente **escala** de tipos progresivos vigente en **2021** (LISR art.152).

Base Imponible (\$)	Cuota (\$)	Tipo (%)
Hasta 7.735,00	0	1,92
7.735,01 – 65.651,07	148,51	6,40
65.651,08 - 115.375,90	3.855,14	10,88
115.375,91 – 134.119,41	9.265,20	16,00
134.119,42 – 160.577,65	12.264,16	17,92
160.577,66 – 323.862,00	17.005,47	21,36
323.862,01 – 510.451,00	51.883,01	23,52
510.451,01 – 974.535,03	95.768,74	30,00
974.535,04 – 1.299.380,04	234.993,95	32,00
1.299.380,05 – 3.898.140,12	338.944,34	34,00
Más de 3.898.140,12	1.222.522,76	35,00

La escala de tipos anterior no se aplica a los ingresos por los que no existe obligación al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo.

Aparte del **subsidio para el empleo** (que no se incluye en la tabla), los contribuyentes pueden aplicar las deducciones en la cuota indicadas arriba frente al impuesto anual estimado anteriormente (LISR art152)

Los contribuyentes cuya cuota por el impuesto sea menor que las cuantías acreditables, puede solicitar la **devolución** o efectuar la **compensación** (actualizada) del impuesto efectivamente abonado o que le hubiera sido retenido.

Retenciones sobre pagos internos

Rendimientos de trabajo

Los rendimientos de trabajo están sujetos a una retención mensual a efectuar por las personas que efectúen pagos por este concepto (LISR art.96). El procedimiento de retención ha sido ya analizado en la sección correspondiente a este tipo de rendimientos.

Dividendos

Los dividendos percibidos por las personas físicas se acumulan a los demás ingresos. No obstante, los contribuyentes pueden acreditar el impuesto retenido en el extranjero sobre dichos dividendos.

Como se ha indicado en la sección correspondiente a dividendos (ver atrás), las personas físicas están sujetas a una retención final del **10%** sobre los dividendos distribuidos por las personas jurídicas residentes en México (LISR art.140)

Intereses

Como se ha indicado antes, las entidades financieras residentes están obligadas a aplicar retenciones al capital que da lugar al pago de los intereses, como un pago a cuenta del impuesto (LISR art.135). El tipo aplicable en **2021** es del **0,97%** (LIF 2021 art.21):

Los intereses abonados por sociedades que no forman parte del **sistema financiero** están sujetos a una retención del **20%**, sobre los intereses nominales.

Las personas físicas que **únicamente** obtengan intereses pueden optar por considerar la retención efectuada como pago definitivo, siempre que se trate de ingresos del ejercicio y no excedan de **\$100.000**.

Regalías

Las regalías percibidas por las personas físicas constituyen ingresos por rentas empresariales y profesionales (LISR art.101-VIII) sujetos a una retención del **10%**, cuando son abonados por personas jurídicas. No obstante, los ingresos por las regalías del CFF art.15-B, obtenidos por personas físicas de forma esporádica deben efectuar un pago provisional a cuenta del impuesto anual del **20%** sobre el ingreso percibido (LISR art.142-XVII).

Finalmente, las regalías clasificadas como **otros ingresos**, abonadas por las personas jurídicas están sujetas a una retención del **35%** (LISR art.145 párr.11).

Retenciones a no residentes

Rendimientos de trabajo

Los ingresos por salarios y, en general, por la prestación de servicios personales subordinados están sujetos al impuesto a los tipos siguientes (LISR art.154).

Base Imponible (\$)	Cuota (\$)	Tipo (%)
Hasta 125.900,00	0	0
125.900,01 - 1.000.000,00	0	15
Más de 1.000.000,00	131.115	30,00

Las personas residentes y no residentes con establecimiento permanente relacionado con el servicio, que efectúen los pagos deben también efectuar la retención del impuesto. En los demás casos, el contribuyente debe liquidar e ingresar el impuesto dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Los pagos por **salarios** y por **prestaciones** de servicios personales subordinados, efectuados por personas físicas y jurídicas no residentes, sin establecimiento permanente relacionado con el servicio en México, se

encuentran exentos del pago del impuesto, siempre que la estancia del prestador del servicio en México sea inferior a **183** días naturales, consecutivos o no, en un periodo de **12** meses.

Las pensiones percibidas por personas físicas no residentes tributan de acuerdo con la misma escala de tipos correspondiente a los rendimientos de trabajo (LISR art.155).

Rendimientos de actividades empresariales y profesionales

Los pagos por honorarios y por la prestación de servicios personales independientes, prestados total o parcialmente en México, a no residentes están sujetos a una retención final del **25%** sobre la cuantía bruta (LISR art.156).

No obstante, se aplica una **exención** cuando esos mismos pagos son efectuados por personas físicas y jurídicas no residentes sin establecimiento permanente relacionado con el servicio en México, siempre que la estancia del prestador del servicio sea inferior a **183** días, en un periodo de **12** meses.

Dividendos

Los dividendos distribuidos por sociedades residentes a personas físicas no residentes están sujetos a una retención final del **10%** sobre la cuantía bruta, sin deducción alguna (LISR art.164).

Intereses

Los pagos por intereses a personas no residentes están sujetos a una retención final a los tipos siguientes (LISR art.166):

- **10%**: en los siguientes casos a:
 - ♦ A los intereses abonados a no residentes, por los títulos colocados por bancos o casas de bolsa, en un país con el que México no haya suscrito un tratado para evitar la doble imposición, siempre que la operación haya sido notificada a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.
 - ♦ A la adquisición de derechos de crédito de cualquier clase, presentes, futuros o contingentes.
- **4,9%**: en los siguientes casos a:
 - ♦ Los intereses y ganancias abonados a no residentes, por los títulos colocados mediante oferta pública.
 - ♦ Los intereses abonados por títulos colocados mediante oferta pública, a través de bancos o casas de bolsa en un país con el que México haya suscrito un tratado para evitar la doble imposición, siempre que la operación se haya notificado a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y se cumplan los requisitos de información establecidos por el Servicio de Administración Tributaria (SAT). En caso de falta de cumplimiento, el tipo de retención será del **10%**.
- **15%**: a los intereses abonados a reaseguradoras.
- **21%**: a los intereses abonados:
 - ♦ por instituciones de crédito a no residentes, distintos de los anteriores.
 - ♦ a proveedores no residentes, por la enajenación de maquinaria y equipo que forme parte del activo fijo del adquirente.
 - ♦ a no residentes por los préstamos para financiar la adquisición de los bienes anteriores y, en general, sobre los préstamos de financiación del activo circulante, siempre que cualquiera de estas circunstancias se haga constar en el contrato.
- **35%**: a los intereses distintos de los señalados en los apartados anteriores.
- **40%**: a las personas físicas, cuyos ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente (LISR art.171).

Regalías

Las regalías y pagos por asistencia técnica abonadas a personas no residentes están sujetas a una retención final sobre la cuantía bruta a los tipos siguientes (LISR art.167):

- Regalías por el uso o disfrute temporal de carros de **ferrocarril, contenedores y remolques** importados temporalmente por un mes y las **embarcaciones** de transporte de pasajeros o bienes: **5%**.
- **Otras** regalías diferentes de las anteriores y por asistencia técnica: **25%**.
- las regalías por el uso y disfrute de **aviones** utilizados para el transporte de bienes y pasajeros: **1%**.
- Regalías por el uso o disfrute temporal de **patentes** o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad: **35%**.
- Regalías a personas jurídicas o entidades **transparentes**, cuyos ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente: **40%** (LISR art.171).

Ganancias de capital

Las ganancias de capital derivadas por personas físicas no residentes, procedentes de la venta de inmuebles en México están sujetas a una retención del **25%** sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna (LISR art.160).

En el caso de la enajenación de acciones o de títulos que representen la propiedad de bienes por parte de no residentes, la retención a aplicar es del **25%**, sobre la cuantía total de la operación (LISR art.161).

C. Impuesto a los Rendimientos Petroleros

(Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11-8-14 -LIH- y normas modificatorias)

De acuerdo con el Título Tercero de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, se recaudan los recursos por las actividades de **exploración y extracción** de hidrocarburos que Petróleos Mexicanos realice al amparo de una asignación. Los **derechos** que se cobran son:

- **El derecho por la utilidad compartida** (LIH art.39 a 43). Los Asignatarios deben abonar anualmente el derecho por la utilidad compartida equivalente al **54%** de la diferencia entre el valor de los hidrocarburos extraídos durante el ejercicio fiscal correspondiente y las deducciones permitidas (**100%** de las inversiones realizadas para la exploración, recuperación secundaria y mantenimiento no capitalizable del ejercicio ; **25%** de las inversiones para desarrollo y extracción de yacimientos del petróleo y gas en el ejercicio; **10%** de las inversiones en infraestructura de almacenamiento y transporte; costos y gastos para la extracción de yacimientos de petróleo y gas natural y el derecho de extracción de hidrocarburos del ejercicio). El valor de los hidrocarburos extraídos incluye el consumo que de estos productos efectúe el asignatario, así como las mermas por derramas o quema de dichos productos.
- **El derecho de extracción de hidrocarburos** (LIH art.44). El asignatario debe abonar mensualmente el derecho de extracción de hidrocarburos, aplicando al valor del hidrocarburo extraído en el mes, la tasa que corresponda conforme a las fracciones I a III de la LIH art.44. Las tasas se determinan empleando los precios de los hidrocarburos en dólares por unidad y están en función del tipo de producto y el nivel de precios de estos.

- **El derecho de exploración de hidrocarburos** (LIH art.45). El asignatario debe abonar mensualmente por concepto del derecho de exploración de hidrocarburos, por la parte del área de asignación que no se encuentre en la fase de producción, **\$1.442,57** por kilómetro cuadrado durante los primeros **60** meses de vigencia de la asignación y **\$3.449,63** por kilómetro cuadrado, a partir del mes **61** de la vigencia de la asignación y en adelante (cuantías actualizadas por RMF, de **11-01-2021**).

Aparte de los pagos realizados por las compañías al gobierno federal, en función de los plazos de cada contrato de exploración y producción, las compañías dedicadas a las actividades de producción y exploración de hidrocarburos están sujetas a abonar el **Impuesto por la Actividad de Exploración y Extracción de Hidrocarburos** (LIH Tit.IV, art.54 a 57).

Son **contribuyentes** de este impuesto, los Contratistas y Asignatarios por el Área Contractual y Área de Asignación, definida en el Contrato correspondiente.

El objetivo de este impuesto es reparar los daños ecológicos causados a los estados y municipios, como resultado de las actividades de exploración y producción de hidrocarburos. En **2021**, el impuesto debe ser abonado mensualmente de la forma siguiente (cuantías actualizadas en la RMF, de 11-01-2021):

Fase de actividad	Tarifa mensual (Km ²)
Fase de exploración	\$1.881,60
Fase de extracción	\$7.526,47

El impuesto **no se aplica** en aquellos casos en los que el contribuyente se encuentre imposibilitado para realizar estas actividades por causas no imputables al mismo.

El **devengo** es mensual y debe ser abonado hasta el día 17 del mes siguiente al correspondiente al pago.

Normas especiales para las compañías residentes

Las compañías residentes dedicadas a las actividades de exploración y producción de hidrocarburos tienen garantizadas una serie de incentivos fiscales y normas preferenciales (estas compañías no están sujetas a las normas de subcapitalización). Los **tipos de depreciación** preferencial sobre inversiones pertenecientes a las etapas de exploración y producción de hidrocarburos pueden ser aplicados de la siguiente forma:

- inversiones pertenecientes a la etapa de **exploración**: **100%** de depreciación en el ejercicio fiscal en el cual la inversión es realizada;
- inversiones pertenecientes a la etapa de **producción**: **25%** de depreciación por ejercicio fiscal;
- inversiones en **activos auxiliares** a la operación: **10%** de depreciación por ejercicio fiscal;
- Además, las compañías dedicadas a actividades de exploración y producción de hidrocarburos en **aguas profundas** pueden trasladar sus pérdidas netas operativas durante un período de **15 años**.

Normas especiales para las compañías no residentes

Los **residentes** fiscales extranjeros que prestan cualquier tipo de servicios en México, en relación con las actividades de exploración y producción de hidrocarburos, se considera que tienen un EP en México, pero sólo cuando llevan a cabo dichas actividades durante **30 días** o más, a lo largo de un período de **12 meses**.

Además, las rentas de trabajo derivadas por personas físicas **no residentes** en México y abonadas por un no residente están sujetas a tributación en México cuando dicho empleo es ejercitado durante más de **30 días** a lo largo de un periodo de **12 meses**.

II. Impuestos sobre la Propiedad

No existen impuestos sobre la propiedad en el ámbito del Gobierno Central.

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

A. Impuesto al Valor Agregado

(Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la federación el 29-12-78 -LIVA- y normas modificatorias; Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4-12-06 y sus modificaciones -RLIVA-)

Hecho imponible

El hecho imponible del impuesto está constituido por (LIVA art.1):

- las ventas de bienes;
- las prestaciones de servicios independientes;
- las transmisiones del uso o disfrute temporal de bienes; y
- las importaciones de bienes y servicios.

Con efectos **a partir del 1-7-2020**, se someten al IVA los servicios digitales prestados por no residentes a consumidores localizados en México.

La norma establece que solo se consideran los **servicios digitales** siguientes (LIVA art.18-B):

- La **descarga o acceso** a imágenes, películas, texto, información, video, audio, música, juegos (incluyendo los juegos de azar), así como otros contenidos multimedia, ambientes multijugador, la obtención de tonos de móviles, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico, pronósticos meteorológicos y estadísticas. No se aplica lo anterior a la descarga o acceso a libros, periódicos y revistas electrónicos.
- Los de **intermediación entre terceros** que sean oferentes de bienes o servicios y los demandantes de estos. No se aplica en caso de servicios de intermediación de la enajenación de bienes muebles usados.

- **Clubes** en línea y páginas de citas.
- La **enseñanza a distancia** o de test o ejercicios.

Se considera que el receptor del servicio se encuentra en México cuando se dé cualquiera de los supuestos siguientes (LIVA art.18-C):

- Que el receptor haya proporcionado al prestador del servicio un domicilio ubicado en México.
- Que el **receptor** del servicio efectúe el **pago al prestador** del servicio a través de un intermediario ubicado en México.
- Que la **dirección IP** utilizada por el receptor del servicio corresponda al rango de direcciones asignadas a México.
- Que el receptor haya manifestado al prestador del servicio un **número de teléfono** mexicano.

El IVA se devenga:

- En las **enajenaciones de bienes**: en el momento del cobro de las contraprestaciones (LIVA art.11).
- En el caso de venta de títulos sobre **derechos reales** a la entrega y disposición de bienes, el impuesto se devenga (los bienes se consideran vendidos) en el momento del pago del precio del título. En caso de que no haya transferencia, cuando se entreguen materialmente los bienes a persona distinta del emisor de dichos títulos. En caso de certificados de participación inmobiliaria, la entrega se considera realizada cuando se transfiere el certificado (LIVA art.11).
- En las **prestaciones de servicios**: en el momento del cobro de las contraprestaciones, excepto en el caso de intereses sobre préstamos garantizados por entidades financieras, pagos mediante tarjetas de crédito y el leasing financiero. En estos casos, el IVA se causa en la fecha de devengo de los intereses. En caso de prestaciones **gratuitas**, el impuesto se devenga en el momento de prestación del servicio (LIVA art.17).
- En las **transmisiones del uso o disfrute temporal** de bienes: en el momento del cobro de las contraprestaciones por parte del transmitente (LIVA art.22).
- En las **importaciones de bienes y servicios**: el impuesto se devenga en el momento de pago efectivo de las mismas. Cuando se pactan contraprestaciones periódicas, se atenderá al momento del pago de cada una de ellas (LIVA art.26).

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas físicas y jurídicas que efectúen las siguientes **operaciones** en México (LIVA art.1):

- enajenen bienes;
- presten servicios independientes;
- otorguen el uso o disfrute temporal de bienes;
- importen bienes o servicios.

La sujeción al impuesto no implica la realización de una actividad empresarial, aunque las personas que realizan operaciones gravables deben estar registradas en la administración tributaria como contribuyentes del IVA, con objeto de tener **derecho a deducir** o recuperar cualquier tipo de cuantía de IVA soportado.

La Federación, la Ciudad de México, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas deben aceptar el traslado del IVA y, en su caso, pagar el impuesto y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley (LIVA art.3).

A efectos del impuesto, se consideran **residentes** en México, las personas físicas y jurídicas no residentes con establecimiento permanente, por todas las operaciones realizadas en el mismo.

Base Imponible

La base del impuesto se determina de la forma siguiente:

- En las **enajenaciones de bienes**: en base al precio o la contraprestación pactada, incluyendo las cuantías cargadas o cobradas al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses, penas convencionales o cualquier otro concepto (LIVA art.12).
- En las **prestaciones de servicios**: en base al total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto (LIVA art.18).
- En las operaciones de **financiación**: sobre la cuantía de los intereses y cualquier otro tipo de contraprestación distinta del principal, efectuada por el prestamista (LIVA art.18-A).
- En los servicios digitales: en caso de los servicios digitales (indicados en el LIVA art.18-B), ofrecidos juntos con otros servicios digitales no incluidos en ese artículo, la base está constituida sólo por el valor de los servicios indicados en el LIVA art.18-B. Cuando no se efectúa dicha separación, por el **70%** de los servicios del LIVA art.18-B (LIVA art. 18-H)
- En el caso de **transmisiones** del uso o del derecho de uso de bienes **tangibles**: en base a la contraprestación pactada, incluyendo las cuantías adicionales cargadas por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses, etc. (LIVA art.23).
- En las **importaciones** de bienes **tangibles**: en base al valor utilizado a efectos del impuesto general de importación, incluyendo la cuantía de este impuesto y las contribuciones correspondientes a la importación. En las importaciones de servicios y de bienes intangibles o la utilización de estos, el IVA se determina sobre el valor que les correspondería en caso de la enajenación o prestación de estos en México (LIVA art.27).

Tipo de gravamen

Los tipos del IVA en México son los siguientes:

- El tipo **ordinario** del impuesto es: **16%** (LIVA art.1).
- No obstante, la **exportación** de bienes y servicios, así como determinadas entregas internas de bienes están sujetas a un tipo del: **0%**.

El **tipo del 0%**, se aplica en (LIVA art.2-A):

- Las **enajenaciones** de:
 - ◆ **Animales y vegetales** no industrializados.
 - ◆ Las **medicinas** de patente y los productos destinados a la alimentación, a excepción de:
 - bebidas distintas de la leche;
 - jarabes o concentrados para la preparación de bebidas refrescantes vendidas en envases abiertos, utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que permitan obtener refrescos;
 - caviar, salmón ahumado y angulas;
 - saborizantes, micro encapsulados y aditivos alimenticios;
 - chicles o las gomas de mascar;
 - alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

- ◆ **Hielo** y agua no gaseosa ni compuesta, excepto en envases menores de **10** litros.
- ◆ **Ixtle**, palma y lechuguilla.
- ◆ Determinada **maquinaria** y equipos para la agricultura (tractores, motocultores, cosechadores, equipos para riego, sembradoras, aviones fumigadores, motosierras, etc.), así como embarcaciones de pesca comercial.
- ◆ **Fertilizantes**, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, destinados a la agricultura o ganadería.
- ◆ **Invernaderos** hidropónicos y equipos asociados a los mismos.
- ◆ **Oro**, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, con un contenido mínimo de dicho material del 80%, siempre que su venta no sea realizada al público en general.
- ◆ **Libros**, periódicos y revistas editados por los propios contribuyentes, así como los materiales complementarios no susceptibles de comercialización separada.

No obstante, las ventas de **alimentos preparados** para su consumo en el mismo lugar de venta, para llevar o para entrega a domicilio, son gravadas al tipo del **16%**.

- La prestación de los **servicios** independientes siguientes:
 - ◆ Los prestados directamente a **agricultores** y ganaderos (perforaciones de pozos, alumbramiento y almacenamiento de agua); suministro de energía eléctrica para usos agrícolas (bombeo de agua para riego); desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.
 - ◆ Los de **molienda** o trituración de maíz o de trigo.
 - ◆ Los de **pasteurización** de leche.
 - ◆ Los prestados en **invernaderos** hidropónicos.
 - ◆ Los de **despepite de algodón** en rama.
 - ◆ Los de **sacrificio** de ganado y aves de corral.
 - ◆ Los de **reaseguro**.
 - ◆ Los de suministro de agua para uso doméstico.
- El **uso o disfrute temporal de maquinaria** y equipo destinado a la agricultura (tractores, invernaderos, etc.).
- Las **exportaciones** de bienes o servicios. Las operaciones o actividades sujetas al tipo del **0%**, producirán los mismos efectos legales que aquellas por las que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley.

Exenciones

La normativa del impuesto establece dos **tipos** de exenciones:

- Las exenciones **sin derecho a crédito** por el IVA abonado previamente (el IVA soportado por el sujeto pasivo, sobre las adquisiciones e importaciones).
- Las exenciones **con derecho a crédito** por el IVA soportado previamente (operaciones exentas sujetas a un tipo del **0%**, en las que el sujeto pasivo tiene derecho a recuperar el IVA abonado previamente sobre las adquisiciones e importaciones).

Se aplican exenciones en:

- La enajenación de los **bienes** siguientes (LIVA art.9):
 - ◆ El **suelo**.
 - ◆ Las construcciones destinadas a **vivienda habitual**. La exención no se aplica a los hoteles.
 - ◆ **Libros**, periódicos y revistas, así como los derechos de uso y explotación de obras realizadas por su autor.

- ◆ Bienes muebles **usados**, excepto los enajenados por empresas.
- ◆ Billetes de **loterías**, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos, así como los premios respectivos.
- ◆ **Moneda** nacional y extranjera, incluyendo las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas onza troy.
- ◆ **Acciones y títulos de crédito**, excepto certificados de depósito de bienes cuya venta se encuentre sujeta y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen derechos sobre inmuebles distintos a la vivienda habitual.
- ◆ Los **certificados de participación** inmobiliarios no amortizables (inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios), cuya venta se realice en bolsas de valores autorizadas o en mercados reconocidos.
- ◆ Lingotes de **oro** con un contenido mínimo de **99%**, siempre que se trate de ventas al por menor.
- ◆ Las **ventas** efectuadas **entre no residentes** o las realizadas por no residentes a entidades de maquila o similares, siempre que los bienes se hayan exportado o importados o se trate de empresas automovilísticas o de componentes para su introducción a depósito fiscal, y los bienes se mantengan en régimen de importación temporal o similar, de acuerdo con la Ley Aduanera o en depósito fiscal.
- ◆ Las ventas de bienes efectuadas por las personas jurídicas autorizadas para **recibir donativos deducibles** en el ISR.
- La prestación de los siguientes **servicios** (LIVA art.15):
 - ◆ Las comisiones y otras contraprestaciones por **créditos hipotecarios** para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de la vivienda habitual.
 - ◆ Las comisiones cobradas por las **administradoras de fondos** para el retiro e instituciones de crédito a los trabajadores, por la administración y servicios relacionados con dichos fondos.
 - ◆ Los **prestados** en forma gratuita, excepto los prestados por las personas jurídicas a sus miembros, socios, etc.
 - ◆ Los servicios de **enseñanza** prestados por el Estado y sus órganos descentralizados, así como por particulares autorizados y reconocidos.
 - ◆ El **transporte público** terrestre de personas en áreas urbanas, suburbanas o metropolitanas. No se considera transporte público al contratado mediante plataformas de servicios digitales de intermediación entre terceros oferentes de servicios de transporte y los demandantes de estos, cuando se utilicen vehículos particulares.
 - ◆ El **transporte marítimo internacional** de bienes prestado por no residentes sin establecimiento permanente en México. No se aplica en caso de servicios de cabotaje en territorio mexicano.
 - ◆ Los prestados por las personas jurídicas autorizadas para **recibir donativos deducibles** en el ISR.
 - ◆ Los **seguros** de riesgos **agropecuarios**.
 - ◆ Los **seguros** de riesgos de pago de **créditos hipotecarios** otorgados para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de inmuebles destinados a vivienda habitual.
 - ◆ Los **seguros** de riesgos de pago de los **emisores de valores** emitidos mediante oferta pública o de intermediación en mercados de valores, utilizados para financiar créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de inmuebles destinados a vivienda habitual.
 - ◆ Los **seguros de vida** que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o pensiones, incluyendo las comisiones de agentes correspondientes.
 - ◆ Por los **intereses** siguientes:
 - los derivados de la financiación de operaciones **no sujetas** al IVA o gravadas a un tipo del 0%;
 - los percibidos o abonados por entidades financieras **cualificadas**, en operaciones de financiación o descuento de documentos;
 - los percibidos o abonados por:
 - Instituciones financieras autorizadas, en operaciones de financiación y descuento de documentos **pendientes de cobro**.

- Los almacenes generales de depósito, por créditos garantizados con bonos de prenda.
- Las sociedades **cooperativas de ahorro**, las sociedades financieras populares y comunitarias, a sus socios o clientes.
- Los **organismos descentralizados** públicos y los fideicomisos supervisados, por las operaciones de financiación.
- Las comisiones de **agentes** corresponsales de instituciones de crédito, por sus operaciones.
- los percibidos por instituciones de **fianzas**, de seguros y sociedades mutualistas de seguros, en operaciones de financiación, excepto por los créditos a personas físicas que no gocen de la exención prevista en el inciso anterior;
- derivados de **créditos hipotecarios** para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de inmuebles destinados a vivienda habitual;
- de **cajas de ahorro** de los trabajadores, y de fondos de ahorro establecidos por las empresas, siempre que sean deducibles en el ISR;
- derivados de **obligaciones** emitidas;
- percibidos o abonados por instituciones públicas emisoras de bonos y administradoras de **planes de ahorro** garantizados por el Gobierno Federal;
- derivados de valores emitidos por el **Gobierno Federal** e inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios;
- derivados de **títulos de crédito** colocados en operaciones de oferta pública, o de operaciones de préstamo de títulos, valores y otros bienes fungibles.
- ◆ Derivados de operaciones con **instrumentos derivados**.
- ◆ Los servicios ordinarios prestados por determinadas instituciones **sin ánimo de lucro** (partidos, sindicatos, cámaras de comercio, asociaciones patronales, asociaciones civiles, etc.), a sus miembros, siempre de acuerdo con los fines de la institución.
- ◆ Las entradas a **espectáculos** públicos (excepto teatro y circo). La exención no se aplica a las entradas de cine.
- ◆ Los servicios **médicos** profesionales prestados por personas físicas (de forma individual o mediante sociedades civiles).
- ◆ Los servicios médicos, hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos, prestados por organismos de la **Federación** y sus órganos descentralizados.
- ◆ Las remuneraciones por **derechos de autor**, en los casos siguientes:
 - por autorizar a terceros la publicación de obras escritas de su creación en periódicos y revistas.;
 - por la transmisión temporal de los derechos o la cesión temporal de licencias de uso a terceros, de sus obras inscritas en el Registro Público del Derecho de Autor de la Secretaría de Educación Pública.
- **Cesiones de uso o disfrute temporal** de los siguientes bienes (LIVA art.20):
 - ◆ Los cedidos por las **personas jurídicas** autorizadas para recibir donativos deducibles en el ISR.
 - ◆ Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente como **vivienda habitual**.
 - ◆ **Fincas** dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.
 - ◆ **Libros**, periódicos y revistas.
- **Las importaciones** siguientes (LIVA art.25):
 - ◆ Las importaciones **temporales** de bienes (de acuerdo con la legislación aduanera) y el retorno de bienes exportados temporalmente o que sean objeto de tránsito o transbordo.
 - ◆ Las importaciones de **equipajes y menajes de hogar**, efectuadas por personas físicas que retornan a México.
 - ◆ Las importaciones de bienes y servicios, cuya venta o prestación en México se encuentre exenta o sujeta a un **tipo del 0%**.
 - ◆ Las importaciones de bienes **donados por no residentes** a la Federación, los Estados, municipios u otras personas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
 - ◆ Las importaciones de **obras de arte** reconocidas por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.

- ◆ Las de obras de arte reconocidas, creadas en el extranjero por artistas mexicanos o residentes en México, siempre que la importación sea realizada por su autor.
- ◆ Productos de **oro**, con un contenido mínimo de dicho material del **80%**.
- ◆ La de **vehículos** para uso diplomático o consular.
- ◆ Las importaciones definitivas y ventas de bienes a través del **régimen de Almacenes Generales de Depósito Fiscal**.

Determinación del impuesto

El impuesto se determina aplicando el tipo impositivo sobre la base imponible de las operaciones realizadas por el contribuyente. El contribuyente **traslada** el impuesto (de forma expresa y por separado) a las personas que adquieran los bienes, los usen temporalmente o reciban los servicios.

El contribuyente debe abonar la diferencia entre el impuesto repercutido y el soportado en sus operaciones, siempre que resulte acreditable (LIVA art.1).

El **derecho de acreditamiento** es personal para los sujetos pasivos del IVA y no podrá ser transmitido mediante actos inter vivos, excepto en los casos de fusión o escisión de sociedades, de acuerdo con las normas (LIVA art.4).

La acreditación del IVA soportado debe cumplir los **requisitos** siguientes (LIVA art.5):

- Que el IVA corresponda a bienes, servicios o al uso temporal de bienes **estrictamente indispensables** en las operaciones (distintas de las importaciones), por las que se deba abonar el impuesto o por las operaciones sujetas a un tipo del **0%**.
A efectos del impuesto, se consideran indispensables aquellos gastos que sean deducibles a efectos del Impuesto sobre la Renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. En el caso de gastos parcialmente deducibles a efectos del ISR, el contribuyente sólo puede acreditar la cuantía del IVA trasladada al contribuyente y el propio IVA abonado en las importaciones, en la proporción en que dichos gastos sean deducibles a efectos del ISR (LIVA art.5-I).
- Que el IVA haya sido trasladado **expresamente** al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales (LIVA art.5-II).
- Que el IVA trasladado al contribuyente haya sido **efectivamente abonado** en el mes correspondiente (LIVA art.5-III).
- Que el IVA trasladado que haya sido **retenido** sea ingresado de acuerdo con las normas (art.1-A y 18-J, fracción II, inciso a). El impuesto retenido e ingresado podrá ser acreditado en la declaración mensual siguiente a la que se haya efectuado el ingreso de la retención (LIVA art.5-IV).
- Cuando el contribuyente esté obligado al pago del IVA, o cuando resulte aplicable el tipo del **0%**, sólo por **una parte de sus actividades**, el IVA relacionado con dichas actividades es acreditable en su totalidad, en la medida en que se cumplan determinados requisitos (LIVA art.5-VI).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se determina por **periodos mensuales**, salvo algunas **excepciones**. Los contribuyentes efectúan el pago del impuesto mediante declaración a más tardar el día **17** del mes siguiente al correspondiente al pago.

El **pago** mensual está constituido por la diferencia entre el impuesto correspondiente a las actividades realizadas en el mes, excepto las importaciones de bienes tangibles y las cuantías acreditables (LIVA art.5-D).

En caso de declaración con saldo a favor, el contribuyente puede (LIVA art.6):

- acreditar dicho saldo contra el impuesto a su cargo en los meses siguientes hasta agotarlo;
- solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos (CFF art.23).

El contribuyente que solicite una **devolución** del IVA, debe hacerlo sobre la totalidad del saldo a favor.

En caso de que se realice la **compensación** y resulte un remanente del saldo a favor, el contribuyente puede solicitar su devolución, siempre que sea sobre la totalidad de dicho remanente.

IV. Impuestos Selectivos

A. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

B. Impuesto Federal sobre Automóviles Nuevos

A. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

(Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30-12-80 -LIEPS- y normas modificatorias; Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre producción y Servicios, publicado el 4-12-06 -RLIEPS-)

El denominado *Impuesto Especial sobre la Producción y Servicios (IEPS)*, es un impuesto selectivo aplicado sobre determinados bienes y servicios específicos. El impuesto se aplica hasta el nivel del **mayorista**, en base al sistema de valor añadido. Las ventas al consumidor final no son normalmente gravadas. Los cigarrillos, gasolina y diésel, los combustibles fósiles y pesticidas sólo son gravados a nivel del productor o importador.

Sujeto pasivo

(LIEPS art.1)

Son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas y jurídicas que efectúan:

- operaciones de venta en México o la importación de los **bienes** señalados más adelante;
- prestaciones de determinados **servicios** señalados en esta Ley.

Hecho imponible y tipos impositivos aplicables

Está constituido por la realización de las operaciones de **venta, importación y prestación de servicios** siguientes. Asimismo, se incluyen los tipos aplicables vigentes en 2021 (LIEPS art.2):

- La enajenación e importación de los siguientes **bienes** (LIEPS art.2-I):

A. **Bebidas** con contenido **alcohólico y cerveza**:

A	Con una graduación alcohólica de hasta 14° G.L	26,5%
	Con una graduación alcohólica de más de 14° y hasta 20°G.L.	30%
	Con una graduación alcohólica de más de 20°G.L	53%

Los fabricantes e importadores de cerveza deben abonar la cuantía mayor del impuesto correspondiente a la aplicación de los tipos anteriores o de la aplicación de una cuantía de **\$3,00** por litro vendido/importado. Esta última cuantía puede reducirse a **\$1,26** por litro vendido/importado en caso de envases reutilizables. En cualquier caso, el impuesto no puede ser inferior al resultante de la aplicación de los tipos de la tabla anterior (LIEPS art.2-C).

B. **Alcohol**, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables: **50%**.

C. **Tabacos** labrados:

C	Cigarros	160%
	Puros y otros tabacos labrados	160%
	Puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano	30,4%

Adicionalmente, se aplica una cuota de **\$0,5108** por cada cigarro vendido o importado.

D. **Combustibles automotrices** (en \$ por litro):

D	Combustibles fósiles:	2021
	• Gasolina menor a 91 octanos	5,1148
	• Gasolina mayor o igual a 91 octanos	4,3192
	• Diésel	5,6212
	Combustibles no fósiles.	4,3192

En caso de **mezcla de los combustibles** anteriores, el impuesto se determina en base a la proporción de cada combustible en la mezcla.

Sin perjuicio de la aplicación de los tipos anteriores, en las ventas internas de gasolinas y diésel, se aplican las cuantías siguientes (en centavos por litro), para **2021**, respectivamente (LIEPS art.2-A).

Gasolina menor a 91 octanos:	45,1449
Gasolina mayor o igual a 91 octanos:	55,0852
Diésel:	37,4675

F. **Bebidas energizantes**, así como los concentrados, polvos y jarabes para la preparación de bebidas energizantes: **25%**.

G. **Bebidas saborizadas**.

G	Bebidas saborizadas; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas; y jarabes o concentrados para preparar bebidas saborizadas, vendidas en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, siempre que los bienes contengan cualquier tipo de azúcares añadidos.	2021
		\$1,3036

La cuota aplicable en este apartado también se aplica a las bebidas energizantes del apartado F anterior, que contengan azúcares añadidos, en adición al impuesto aplicado.

H. **Combustibles fósiles (ejercicio 2021)**.

H	Propano (centavos/litro)	7,7291
	Butano (centavos/litro)	10,0023
	Gasolinas y gasavión (centavos/litro)	13,5569
	Turbosina y otros kerosenos (centavos/litro)	16,1918
	Diésel (centavos/litro)	16,4501
	Combustóleo (centavos/litro)	17,5558
	Coque de petróleo (pesos/tonelada)	20,3767
	Coque de carbón (pesos/tonelada)	47,7695
	Carbón mineral (pesos/tonelada)	35,9692
	Otros combustibles fósiles (pesos por tonelada de carbono que contenga el combustible)	51.9957

Cuotas actualizadas por acuerdo **DOF 24-12-2020**.

En el caso de **fracción de las unidades** de medida, la cuota se aplica en la proporción correspondiente a dichas fracciones, respecto de la unidad de medida de que se trate.

En caso de **mezcla de los combustibles** anteriores, el impuesto se determina en base a la proporción de cada combustible en la mezcla.

I. **Plaguicidas**.

I	Categorías 1 y 2	9%
	Categoría 3	7%
	Categoría 4	6%

- J. Los **alimentos no básicos**, con una densidad calórica de **275 kilocalorías** o mayor, por cada **100 gramos**, incluidos en la tabla siguiente⁹:

J	• Botanas.	8%
	• Productos de confitería.	
	• Chocolate y demás productos derivados del cacao.	
	• Flanes y pudines.	
	• Dulces de frutas y hortalizas.	
	• Cremas de cacahuete y avellanas.	
	• Dulces de leche.	
	• Alimentos preparados a base de cereales.	
	• Helados, nieves y paletas de hielo.	

- La prestación de los siguientes **servicios** (LIEPS art.2-II):

A	Servicios de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, relacionados con la enajenación de los bienes señalados en los incisos A), B), C), F), I) y J) anteriores.	10
B	Los juegos con apuestas y sorteos autorizados por la federación o los organismos descentralizados Los juegos o concursos en los que el premio se obtenga por la destreza del participante en el uso de máquinas, efectuados en México.	30%
C	Los juegos realizados en México a través de redes públicas de telecomunicaciones.	3%

Base imponible

La base imponible del impuesto está constituida:

- En el caso de las **enajenaciones** en México (LIEPS art.11): el impuesto se aplica sobre el valor de la contraprestación.
 - ♦ Los productores o importadores de **cigarros** determinan el impuesto por el precio de venta al detallista.
 - ♦ Los fabricantes, productores o importadores de **puros** y otros tabacos labrados: por la contraprestación pactada.
 - ♦ Ventas de **cerveza**: sobre el total de litros vendidos.
 - ♦ Ventas de **cigarros** y otros tabacos labrados: por la cantidad de cigarros o gramos vendidos.
 - ♦ Ventas de **bebidas saborizadas**: sobre el total de litros vendidos.
 - ♦ **Concentrados**, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores: por el número de litros de bebidas saborizadas que se puedan obtener, del total de productos enajenados.

⁹ Las exportaciones definitivas realizadas por empresas residentes fabricantes de los alimentos no básicos del epígrafe J, siempre que hayan pagado el impuesto el impuesto en la importación o en la adquisición, por los insumos utilizados en la producción de dichos bienes, están sujetas a un tipo del **0%** (LIEPS art.2-III).

¹⁰ Los servicios del epígrafe A anterior tributan de acuerdo con el tipo aplicable a las ventas de los bienes correspondientes en México.

- ◆ **Combustibles** automotrices y combustible fósiles: sobre el total de las unidades de medida y, en su caso, fracciones de dichas unidades.
- ◆ Venta de **gasolinas** y **diésel**: sobre el total de las unidades de medida.
- En el caso de las **importaciones** (LIEPS art.14): el impuesto se aplica sobre el valor utilizado a efectos del impuesto general de importación, adicionado con la cuantía de las contribuciones abonadas con motivo de la importación, a excepción del IVA.
- En las **prestaciones de servicios** (LIEPS art.17): por el valor de la contraprestación. El impuesto se devenga en el momento de cobro de la operación.
 - ◆ **Sorteos**: por el valor el total de las cantidades percibidas de los participantes en dichas actividades (LIEPS art.18).
 - ◆ **Apuestas**: por la cuantía total de las apuestas (LIEPS art.18).
 - ◆ **Juegos** o sorteos en los que la apuesta se realice mediante (fichas, tarjetas, contraseñas o cualquier otro comprobante, bandas magnéticas, dispositivos electrónicos u objetos similares), en sustitución de cantidades de dinero: por la cuantía total en moneda nacional amparada por dichos medios (LIEPS art.18).

Exenciones

Se aplican las siguientes exenciones:

- En las siguientes **enajenaciones** (LIEPS art.8-I):
 - ◆ De aguamiel y productos derivados de su fermentación.
 - ◆ Efectuadas por personas no contribuyentes del IEPS, por los bienes **C, D, G y H** del artículo 2-I y el artículo 2-A (gasolinas).
 - ◆ De cerveza bebidas refrescantes, puros y otros tabacos labrados, así como las de los bienes del inciso F del artículo 2-I de esta Ley, efectuadas al público en general.
 - ◆ De alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables, siempre que los contribuyentes cumplan determinados requisitos y obligaciones establecidos en diversos apartados del artículo 19 (contabilidad suficiente, comprobantes fiscales, información fiscal sobre clientes y proveedores, etc.).
 - ◆ De bebidas saborizadas en restaurantes, bares y otros lugares con registro sanitario, la leche en cualquier presentación, incluyendo la que esté mezclada con grasa vegetal y los sueros orales;
 - ◆ De plaguicidas de la categoría 5.
 - ◆ De petróleo crudo y gas natural.
- **Las exportaciones** de los bienes incluidos en la Ley (LIEPS art.8-II).
- Las actividades del art.2-II B) (**juegos con apuestas y sorteos**) (LIEPS art.8-III):
 - ◆ Efectuadas por personas jurídicas sin fines de lucro autorizadas a recibir donaciones deducibles del ISR, siempre que destinen la totalidad de sus ingresos, una vez descontados los premios efectivamente pagados, a los fines propios.
 - ◆ Otras.
- Los siguientes servicios de **telecomunicaciones** (LIEPS art.8-IV):
 - ◆ De telefonía rural, en poblaciones de hasta **5.000** habitantes.
 - ◆ De telefonía pública, a través de redes públicas.
 - ◆ De interconexión entre redes públicas de telecomunicaciones.
 - ◆ Los servicios de acceso a Internet a través de redes fijas y móviles. La exención no podrá exceder del **30%** del total del precio facturado conjunto.
- **Las importaciones** siguientes (LIEPS art.13):
 - ◆ Temporales, el retorno de bienes exportados temporalmente, en tránsito o transbordo. La exención no se aplica a los regímenes de maquila, de depósito fiscal para procesos de ensamblaje y fabricación de vehículos y otros.
 - ◆ Efectuadas por pasajeros y misiones diplomáticas.

- ◆ De aguamiel y productos derivados de su fermentación.
- ◆ De alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables.
- ◆ Definitivas de bienes por los que se haya abonado el impuesto, destinadas a regímenes aduaneros de maquila o de exportación; de depósito fiscal para ensamblaje y fabricación de vehículos y otros.
- ◆ De bebidas saborizadas con registro sanitario como medicamentos, la leche en cualquier presentación, incluyendo la que esté mezclada con grasa vegetal y los sueros orales.
- ◆ De plaguicidas de la categoría 5.
- ◆ De petróleo y gas natural.

Liquidación y pago del impuesto

Los contribuyentes del impuesto deben abonar el IEPS, **sin derecho de crédito** por los impuestos soportados, salvo en los casos siguientes (LIEPS art.4):

- los impuestos soportados sobre los bienes de los incisos **A, D, F, G, I y J** del artículo 2-I;
- los abonados por el propio contribuyente en las importaciones de los incisos **A, C, D, F, G, H, I y J** del anterior, siempre que sea acreditable en los términos de la citada Ley.

La **acreditación** del impuesto no se aplica a las personas no contribuyentes del impuesto. Los contribuyentes que no acrediten los impuestos soportados contra el impuesto debido mensual o en los 2 meses siguientes, pierden el derecho. Este derecho es personal y no puede ser transmitido, excepto en el caso de la fusión de sociedades mercantiles.

El impuesto se liquida **mensualmente** y se abona hasta el día **17** del mes siguiente al correspondiente al pago, excepto en el caso de importaciones. Este pago tiene carácter definitivo (LIEPS art.5). El pago mensual se determina por la diferencia resultante de la aplicación de los tipos impositivos del art.2 a la base imponible de los productos (contraprestaciones percibidas por las ventas, prestaciones de servicios o por las importaciones correspondientes, así como por los impuestos acreditables).

Los contribuyentes con **saldo a favor** en el mes pueden compensarlo en los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo.

Los contribuyentes cuyas **exportaciones** representen, al menos, el **90%** de la totalidad de sus actividades en el mes, pueden optar por compensar el saldo en los términos indicados anteriormente o solicitar su devolución.

B. Impuesto Federal sobre Automóviles Nuevos

(Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, publicada en el Diario Oficial de la federación el 30-12-96 -LFISAN- y normas modificatorias)

Los automóviles están sujetos al denominado *Impuesto Federal sobre Automóviles Nuevos (ISAN)*.

Sujeto pasivo

(LFISAN art.1)

Son sujetos pasivos del ISAN, las personas físicas y jurídicas que:

- **enajenan** automóviles nuevos.
- realizan **importaciones** definitivas en México de automóviles, siempre que se trate de personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante.

A efectos del impuesto, los automóviles importados por los que se causa el impuesto son los que corresponden al año modelo posterior al de aplicación de la Ley, al año modelo en que se efectúa la importación, o a los **10** años modelo inmediato anteriores.

Base imponible

(LFISAN art.2)

La base imponible está constituida de la siguiente forma:

- En las **ventas de automóviles** nuevos por productores, ensambladores y distribuidores: por el precio de venta al consumidor, incluyendo el equipamiento opcional, sin disminuir la cuantía de descuentos, rebajas o bonificaciones.
- En caso de **automóviles blindados** (excepto camiones): por el precio de venta, sin incluir el valor de los materiales utilizados para el blindaje. En ningún caso, el impuesto puede ser inferior al que debería abonarse por la versión de mayor precio de un automóvil sin blindaje del mismo modelo y año.
- En las **importaciones** definitivas (incluyendo los destinados a permanecer definitivamente en la franja fronteriza norte de México y en los Estados de Baja California, Baja California Sur y la región parcial del Estado de Sonora): por el precio de venta, más el impuesto general de importación y contribuciones adicionales, a excepción del IVA.
- En el caso de camiones con capacidad de carga hasta de **4.250** kilogramos (incluyendo los tipos panel con capacidad máxima de tres pasajeros y remolques y semirremolques tipo vivienda): por el precio de venta al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o importador.

En ningún caso, no forma parte del precio, el IVA causado por la enajenación.

Tipo de gravamen

Los vehículos nuevos tributan de la forma siguiente (LFISAN art.3):

- Los **automóviles nuevos** de hasta de **15** pasajeros son gravados en base a la escala de tipos siguiente **vigente en 2021** (RMF DOF 19-01-21):

Límite inferior (\$)	Límite superior (\$)	Cuota fija (\$)	Tipo aplicable sobre el excedente del límite inferior (%)
0,01	294.797,44	0,00	2
294.797,45	353.756,87	5.895,85	5
353.756,88	412.716,52	8.843,96	10
412.716,52	530.635,16	14.739,89	15
530.635,17	En adelante	32.427,66	17

Quando el precio del **automóvil** es superior a **\$814.036,01** se aplica una reducción de la cuantía del impuesto, mediante la aplicación de un **7%** a la diferencia entre el precio de la unidad y los **\$814.036,01**.

- Los **camiones** de hasta **4.250** kilogramos (incluyendo los tipos panel con capacidad máxima de tres pasajeros y remolques y semirremolques tipo vivienda), están sujetos a un tipo del **5%**.

Las cuantías de la escala de tipos se **actualizan** en el mes de enero de cada año.

Exenciones

(LFISAN art.8)

Se aplica una exención del impuesto en los siguientes casos:

- En la **exportación definitiva** de automóviles, de acuerdo con la legislación aduanera.
- En las **ventas al consumidor** por parte de los fabricantes, ensambladores, distribuidores, etc., de vehículos cuyo precio de venta (incluyendo el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir la cuantía de descuentos, rebajas o bonificaciones) no exceda de **\$272.471.43** (sin incluir el IVA). En el caso de automóviles con un precio de venta comprendido entre **\$272.471.43** y **\$345.130,49**, la exención aplicable es del **50%** del impuesto. Esta exención también se aplica en el caso de las importaciones.
- En la importación de vehículos en franquicia.
- En las ventas e importaciones definitivas de automóviles propulsados mediante **baterías eléctricas** recargables, así como de automóviles eléctricos que, además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno.

Liquidación y pago del impuesto

(LFISAN art.4)

El impuesto se **liquida** por ejercicios fiscales, excepto en el caso de las importaciones.

Los contribuyentes del impuesto deben efectuar **pagos a cuenta mensuales** (hasta el 17 del mes correspondiente), mediante declaración por las enajenaciones del mes anterior.

El impuesto final, una vez deducidos los pagos a cuenta, se abona mediante declaración efectuada en los 3 meses siguientes al cierre del ejercicio.

En el caso de **automóviles** importados definitivamente por personas distintas al fabricante, ensamblador o distribuidor, el pago se realiza en la aduana, junto con el impuesto general de importación (LFISAN art.10).

No procede la **devolución ni compensación** del ISAN, aun cuando el automóvil sea devuelto al vendedor. Los fabricantes, ensambladores, distribuidores o comerciantes de vehículos no harán la separación de la cuantía de este impuesto en el documento que ampare la enajenación (LFISAN art.11).

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

No se aplican este tipo de impuestos en México.

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

A. Impuestos Generales a la Importación y Exportación

(Ley de los Impuestos Generales de Importación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18-6-07 -LIGIE- y normas modificatorias)

Los derechos de importación generales oscilan entre el **0%** y el **35%**, pero la mayor parte de las importaciones se sitúan dentro del rango del **3%** al **20%** (excepcionalmente, ciertos productos alimenticios, zapatos y textiles pagan derechos más altos).

En general, las **importaciones temporales** se encuentran exentas de derechos de aduanas (excepto en el caso de los activos fijos en determinadas transacciones).

VII. Regímenes Simplificados

A. Régimen de Incorporación Fiscal

(Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11-12-13 -LISR- y normas modificatorias)

El denominado *Régimen de Incorporación Fiscal* es un régimen de tributación opcional que sólo resulta **aplicable** a las personas físicas que realizan actividades empresariales o servicios personales independientes que no requieren de un grado profesional (electricistas, fontaneros, etc.), siempre que la renta de las actividades empresariales anuales del contribuyente en el ejercicio fiscal anterior no haya superado los **\$2.000.000** (LISR art.111).

Las personas físicas que realizan **actividades empresariales**, o que prestan **servicios personales independientes** y que, a su vez, también perciban **rendimientos de trabajo**, ingresos por arrendamientos e intereses, pueden también optar por este régimen siempre que el total de ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal anterior por las actividades mencionadas no haya excedido de **\$2.000.000**.

Por el contrario, **no pueden optar** por este régimen de tributación (LISR art.111):

- Los socios o accionistas de personas jurídicas o vinculadas a personas pertenecientes al régimen, con ciertas excepciones;
- Los contribuyentes que realicen actividades de carácter inmobiliario o financiero;
- Las personas físicas que derivan ingresos por comisiones, representaciones, corredurías superiores al **30%** de sus ingresos totales;
- Las personas físicas que obtienen ingresos por concepto de espectáculos públicos y franquiciados;
- Los contribuyentes que realizan actividades a través de fideicomisos o asociaciones en participación;
- **Con efectos a partir del 1-6-2020**, las personas físicas que prestan servicios o venden bienes por Internet a través de plataformas tecnológicas y aplicaciones informáticas, únicamente por los ingresos percibidos por la utilización de dichos medios (adicionada DOF 09-12-2019).

Las personas físicas sujetas al régimen de incorporación deben determinar e ingresar el impuesto mediante **pagos definitivos bimestrales** en los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente), de acuerdo con la escala de tipos siguiente (escala de noviembre-diciembre), para **2021** (LISR art.111):

Base imponible bimestral (%)	Cuota (\$)	Tipos (%)
Hasta 7.735,00	0	1,92
7.735,01 – 65.651,07	148,51	6,40
65.651,08 - 115,375.90	3.855,14	10,88
115,375.91 – 134.119,41	9.265,20	16,00
134.119,42 – 160.577,65	12.264,16	17,92
160.577,66 – 323.862,00	17.005,47	21,36
323.862,01 – 510.451,00	51.883,01	23,52
510.451,01 – 974.535,03	95.768,74	30,00

Base imponible bimestral (%)	Cuota (\$)	Tipos (%)
974.535,04 – 1.299.380,04	234.993,95	32,00
1.299.380,05 – 3.898.140,12	338.944,34	34,00
Más de 3.898.140,12	1.222.522,76	35,00

Si los **ingresos** percibidos son **inferiores a las deducciones** del periodo correspondiente, los contribuyentes pueden deducir la diferencia en los periodos siguientes.

El impuesto resultante puede ser **reducido** de acuerdo con los porcentajes y con el número de años (máximo 10) que los contribuyentes hayan tributado en este régimen, de acuerdo con la tabla siguiente:

REDUCCIÓN DEL TIPO IMPOSITIVO APLICABLE			
Año	Reducción	Año	Reducción
1	100	6	50
2	90	7	40
3	80	8	30
4	70	9	20
5	60	10	10

Los contribuyentes no pueden aplicar ningún tipo de **deducciones** sobre el impuesto reducido. Los contribuyentes sólo pueden permanecer en el régimen durante un máximo de **10** ejercicios fiscales consecutivos. Una vez concluido dicho periodo, deben tributar conforme al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales ordinario.

Las personas físicas gravadas en base a este régimen que declararon rentas de **\$2.000.000** o superiores en el ejercicio fiscal anterior, automáticamente están sujetas a tributación en base al régimen de actividades empresariales y profesionales (LISR art.112).

Los **contribuyentes** sujetos a este régimen tienen la **obligación** de (LISR art.112):

- Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Conservar los comprobantes emitidos.
- Registrar electrónicamente los ingresos, gastos, inversiones y deducciones del ejercicio correspondiente.
- Entregar comprobantes fiscales electrónicos a sus clientes, a través de la Web del SAT.
- Efectuar el pago de gastos superiores a **\$5,000.00**, mediante transferencia electrónica, cheque nominativo, tarjetas de débito/crédito o mediante los denominados monederos electrónicos autorizados por el SAT.
- Efectuar la presentación de las declaraciones bimestrales y efectuar el pago, a más tardar el día **17** del mes inmediato posterior al correspondiente al pago. Los pagos bimestrales tienen carácter definitivo.
- Efectuar las retenciones correspondientes a salarios y efectuar el pago juntamente con la declaración bimestral.
- Abonar el impuesto sobre la renta.

VIII. Otros

No se aplican estos impuestos en México.

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

(Código Fiscal de la Ciudad de México de 29-12-2019 y sus modificaciones - CFCM)

- I. Impuestos sobre la Propiedad
- II. Impuestos Generales sobre el Consumo

I. Impuestos sobre la Propiedad

- A. Impuesto Predial
- B. Impuesto Estatal sobre Tenencia o uso de Vehículos
- C. Impuesto sobre Adquisición y Traslado de Dominio de Bienes Inmuebles

A.

Impuesto Predial

(Código Fiscal de la Ciudad de México y sus modificaciones - CFCM art.126 a 133 bis)

Los **bienes inmuebles** están sujetos a tributación municipal en base al denominado Impuesto Predial.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del Impuesto Predial, las personas físicas y jurídicas **propietarias** del suelo y las construcciones adheridas al mismo, independientemente de los derechos de un tercero sobre las construcciones. Los **poseedores** también están obligados al pago del impuesto predial por los inmuebles que posean, en caso de que no se conozca al propietario o el derecho de propiedad sea controvertible (CFCM art.126).

Los propietarios y poseedores de los bienes están obligados a determinar y declarar el valor catastral de sus inmuebles, incluso cuando están exentos del pago del impuesto.

Base imponible

(CFCM art.127)

La base del Impuesto Predial está constituida por el **valor catastral** determinado por los contribuyentes.

Tipo de gravamen

El Impuesto Predial se determina por períodos **bimestrales**, aplicando al valor catastral la escala de tipos siguiente (CFCM art.130):

Escala vigente en 2021:

Rango	Valor catastral (\$)		Cuota fija (\$)	Tasa aplicable sobre el excedente del límite inferior
	Límite inferior	Límite superior		
A	0,12	194.006,64	202,22	0,01750
B	194.006,65	388.012,71	235,06	0,03336
C	388.012,72	776.026,88	297,68	0,10426
D	776.026,89	1.164.039,58	689,14	0,12793
E	1.164.039,59	1.552.053,77	1.169,51	0,13121
F	1.552.053,78	1.940.066,46	1.662,16	0,15250
G	1.940.066,47	2.328.079,14	2.234,76	0,15760
H	2.328.079,15	2.716.093,35	2.826,51	0,17220
I	2.716.093,36	3.104.106,04	3.473,06	0,18009
J	3.104.106,05	3.492.120,25	4.149,26	0,18533
K	3.492.120,26	3.880.132,91	4.845,12	0,19103
L	3.880.132,92	4.268.145,62	5.562,40	0,19622
M	4.268.145,63	4.656.529,33	6.299,16	0,20729
N	4.656.529,34	13.969.586,47	7.078,22	0,22383
O	13.969.586,48	29.402.268,88	27.250,30	0,22395
P	29.402.268,89	En adelante	60.694,47	0,23281

Los inmuebles con un **valor inferior** a la cuota fija correspondiente al rango **A**, sólo deben abonar la cuantía correspondiente a la aplicación del tipo del impuesto sobre el excedente del límite inferior correspondiente a dicho rango.

Los contribuyentes tienen derecho a una **reducción** del impuesto a su cargo, en el caso de los inmuebles siguientes (CFCM art.130-III):

- Del **80%**: para los dedicados en su totalidad a **usos agrícolas**, pecuario, forestal, de pastoreo controlado, ubicados en el suelo de conservación.

- Del **30%**: para los inmuebles ubicados en **zonas especiales** determinadas por los Programas Delegacionales o Parciales de la Ciudad de México, siempre que el área edificada no exceda del **10%** de la superficie total del terreno y no sean destinados a fines lucrativos.
- Del **100%**: para los inmuebles catalogados de **valor patrimonial**, siempre que efectúen trabajos de restauración de estos.

Exenciones

Se aplican exenciones a los inmuebles (CFCM art.133):

- de **dominio público** de la Ciudad de México;
- de propiedad de los organismos descentralizados de la **Administración** Pública de la Ciudad de México;
- los sujetos al **régimen de dominio público** de la Federación;
- los de propiedad de representaciones **diplomáticas**;
- los de propiedad de **organismos internacionales** ubicados en la Ciudad de México.

Liquidación y pago del impuesto

(CFCM art.131)

El impuesto se abona de forma **bimestral**, durante los meses de febrero, abril, junio, agosto y diciembre, mediante una declaración ante las oficinas de recaudación de la Secretaría o auxiliares autorizados.

Los contribuyentes que efectúen el **pago anticipado** del impuesto disfrutan de una reducción del **10%** en caso de pago de las **6** cuotas bimestrales en el mes de enero de cada año y del **6%**, si el pago de las cuotas se efectúa en el mes de febrero (a partir de **2021**).

B. Impuesto Estatal sobre Tenencia o Uso de Vehículos

(Código Fiscal de la Ciudad de México y sus modificaciones - CFCM art.160 a 161 bis.15)

No se aplica ningún tipo de impuesto federal sobre la **propiedad** de vehículos. No obstante, los Estados suelen aplicar impuestos similares.

Sujeto pasivo

(CFCM art.160)

El denominado *Impuesto Estatal sobre Tenencia o Uso de Vehículos* es un gravamen que se aplica a las personas físicas y jurídicas propietarias o usuarias de vehículos con placas (matrículas) expedidas en la jurisdicción de la Ciudad de México. Este impuesto se abona simultáneamente con los derechos de control vehicular correspondiente.

Base imponible

Está constituida por el **precio de adquisición** del vehículo (incluido el IVA), que debe actualizarse en base al denominado «factor de actualización» resultante de dividir el índice nacional de precios correspondiente al mes de noviembre del año anterior al que se causa el impuesto entre el mismo índice del mes de noviembre del año modelo del vehículo, excepto en el caso de vehículos nuevos, cuyo valor será igual a 1 (CFCM art.161 bis.1).

Tipo de gravamen

Diferenciamos entre:

Vehículos nuevos:

En el caso de automóviles, omnibuses, camiones y tractores no agrícolas, el impuesto se determina (CFCM art.161 bis.5):

- Los automóviles nuevos, destinados al transporte de **hasta de 15 pasajeros**, tributan a un tipo del **3%**, aplicable al valor total del vehículo.
 - ◆ En caso de automóviles **blindados** (excepto camiones), el tipo del **3%** se aplica sobre el valor total del vehículo, sin incluir el valor del material utilizado para el blindaje. En ningún caso, el impuesto a pagar por dichos vehículos puede ser superior al correspondiente a la versión de mayor precio de venta de un automóvil sin blindaje del mismo modelo y año. Cuando no exista vehículo (sin blindar o blindado) del mismo modelo, año o versión, el impuesto se determina aplicando el tipo anterior al valor total del vehículo, multiplicando el resultado por un factor de **0,80**.
- Los automóviles nuevos destinados al transporte de **más de 15 pasajeros**, cuyo peso bruto vehicular sea **inferior a 15 toneladas** y los automóviles nuevos con placas de servicio público de transporte de pasajeros (incluidos los taxis), tributan por la cuantía que resulte de aplicar el **0.245%** al valor total del automóvil.
 - ◆ En caso de vehículos con un peso bruto de entre **15 y 35 toneladas**, el impuesto se determina multiplicando la cuantía resultante de aplicar el **0.50%** al valor total del automóvil, por el factor fiscal resultante de dividir el peso bruto máximo (expresado en toneladas), entre **30**. En el caso de vehículos con un peso superior a **35 toneladas** se toma como peso bruto máximo esta cantidad.
- **Otros** vehículos nuevos (CFCM art.161 bis.6):
 - ◆ En el caso de **aeronaves**, el impuesto es la cantidad resultante de multiplicar el peso máximo, incluyendo la carga de la aeronave expresado en toneladas, por la cuantía de **\$12.460,50**, para aeronaves de pistón, turbohélice y helicópteros, y por la cantidad de **\$13.421,00**, para aeronaves de reacción (CFCM art.161 bis.7).
 - ◆ En el caso de **embarcaciones**, veleros, esquís acuáticos motorizados, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor, el impuesto será la cantidad que resulte de aplicar el **1,5%** al valor total del vehículo (CFCM art.161 bis.8).
 - ◆ En caso de motocicletas nuevas, el impuesto se calcula aplicando al valor total de la Motocicleta, un tipo del **3%** (CFCM art.161 bis.9):
 - ◆ Las motocicletas eléctricas, **automóviles eléctricos** nuevos, así como de aquéllos eléctricos nuevos, que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno, el impuesto se pagará a un tipo del **0%** (CFF art.161 bis.10).

Vehículos usados

Los vehículos de fabricación nacional o importados, y las aeronaves, excepto los automóviles de hasta 15 pasajeros, determinan el impuesto multiplicando el importe del impuesto causado en el ejercicio fiscal inmediato anterior por el factor correspondiente al número de años de antigüedad del vehículo, de acuerdo con la siguiente tabla (CFCM art.161 bis.12):

Antigüedad (años)	Factor de depreciación
1	0,90
2	0,889
3	0,875
4	0,857
5	0,833
6	0,800
7	0,750
8	0,667
9 y siguientes	0,500

El resultado obtenido debe actualizarse de acuerdo con el «**factor de actualización**» (CFCM art.161 bis.1), definido en la sección correspondiente a la base imponible de este impuesto.

Los **automóviles eléctricos** y aquellos eléctricos dotados de un motor de combustión interna o de hidrógeno están sujetos al impuesto a un tipo del **0%**.

Exenciones

(CFF art.161 bis.3)

Se aplican exenciones del impuesto a los siguientes vehículos

- Los **eléctricos** utilizados para el transporte público de personas.
- Los **importados temporalmente**, en los términos de la legislación aduanera.
- De propiedad de la **Federación** las Entidades Federativas y Municipios, utilizados para la prestación determinados servicios públicos (rescate, patrullas, transportes de limpieza, pipas de agua, servicios funerarios, y las ambulancias, etc.) y los destinados a los cuerpos de bomberos.
- Los dispuestos para su venta por fabricantes, ensambladores, distribuidores, etc., siempre de **carezcan de placas de circulación**.
- Las embarcaciones para **transporte mercante** o a la **pescas** comercial.
- Los vehículos al servicio de misiones **diplomáticas y consulares**, en base a reciprocidad.
- Las **aeronaves monomotoras** de una plaza, destinadas a actividades de fumigación aérea.
- Las **aeronaves de más de 20 pasajeros**, destinadas al transporte al público aéreo en general.

Liquidación y pago del impuesto

(CFCM art.161)

El impuesto **se abona** durante los 3 primeros meses del ejercicio fiscal en las oficinas recaudadoras de la Secretaría o en las auxiliares autorizadas, con anterioridad al registro, alta del vehículo o expedición del permiso provisional de circulación en traslado.

C. Impuesto sobre Adquisición y Traslado de Dominio de Bienes Inmuebles

(Código Fiscal de la Ciudad de México y sus modificaciones - CFCM art.112 a 125)

Sujeto pasivo

(CFCM art.112)

Son sujetos pasivos del denominado *Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles*, las personas físicas y jurídicas que adquieren inmuebles (suelo y construcciones) ubicados en la Ciudad de México, así como los derechos relacionados con los anteriores.

Base imponible

(CFCM art.116)

La base imponible está constituida por el valor total del inmueble.

Este valor se determina como la cuantía mayor correspondientes al:

- el **valor de adquisición**;
- el **valor catastral**¹¹ determinado por la aplicación de los valores unitarios del artículo 129 de este Código;
- el valor comercial resultante del avalúo practicado por la autoridad fiscal o por personas registradas o autorizadas por la misma.

En caso de adquisiciones de inmuebles en **proceso de construcción**, el valor catastral y de avalúo se determinan de acuerdo con las características estructurales y arquitectónicas del proyecto respectivo.

Tipo de gravamen

(CFCM art.113)

El impuesto se determina aplicando la escala siguiente sobre el valor total del inmueble:

¹¹ Respecto del **valor catastral**, el Congreso emitirá una relación de **valores unitarios** relativos al suelo, construcciones, instalaciones, etc., que servirán de base para que los contribuyentes determinen el valor catastral y el impuesto predial a su cargo.

Escala vigente en 2021:

Rango	Límite inferior (\$)	Límite superior (\$)	Cuota fija (\$)	Tasa aplicable sobre el excedente de límite inferior
A	0,12	106.319,51	257,76	0,01318
B	106.319,52	170.111,17	1.546,37	0,02806
C	170.111,18	255.166,51	3.192,84	0,03667
D	255.166,52	510.333,16	6.060,92	0,04277
E	510.333,17	1.275.832,88	16.099,18	0,04752
F	1.275.832,89	2.551.665,77	49.551,53	0,05191
G	2.551.665,78	4.915.557,29	110.459,81	0,05631
H	4.915.557,30	12.800.931,04	232.885,76	0,05856
I	12.800.931,05	23.606.725,57	657.592,00	0,05907
J	23.606.725,58	47.213.451,11	1.244.670,82	0,05960
K	47.213.451,12	En adelante	2.538.555,46	0,06474

Exenciones

(CFCM art.114)

Se aplican exenciones a:

- los bienes adquiridos para formar parte del **dominio público** de la Ciudad de México y de la Federación;
- los inmuebles adquiridos por representaciones **diplomáticas** acreditadas en México (en base a reciprocidad) y por organismos internacionales.

Liquidación y pago del impuesto

(CFCM art.120)

El pago del impuesto se efectúa mediante **declaración** en los **15** días posteriores al de realización de las operaciones siguientes:

- Adquisición del usufructo o la nuda propiedad;
- Adjudicación de los bienes, en caso de sucesiones o cuando se produzca la venta de estos;
- En caso de enajenaciones a través de fideicomisos;
- En la fecha de ejecución de la sentencia por prescripción;
- En los casos de compraventa con reserva de dominio y promesa de venta;
- En los contratos de arrendamiento financiero;
- En las transmisiones de inmuebles, en caso de aportaciones a sociedades, fusión o escisión de estas, dación en pago, etc.;
- Otras causas.

II. Impuestos Generales sobre el Consumo

- A. Impuesto sobre Espectáculos Públicos
- B. Impuesto sobre Loterías, Rifas, Concursos, Sorteos y Juegos Permitidos
- C. Impuesto a las Erogaciones en Juegos con Apuestas y Concursos
- D. Impuesto sobre la Prestación de Servicios de Hospedaje
- E. Impuesto a la Venta Final de Bebidas de Contenido Alcohólico

A.

Impuesto sobre Espectáculos Públicos

(Código Fiscal de la Ciudad de México y sus modificaciones - CFCM art.134 a 144)

Sujeto pasivo

(CFCM art.134)

El denominado Impuesto sobre Espectáculos Públicos **se aplica** a las personas físicas y jurídicas (no obligadas al pago del IVA) que obtienen ingresos por los espectáculos públicos organizados, explotados o patrocinados en la Ciudad de México.

Base imponible

(CFCM art.138)

Está constituida por el **valor del espectáculo** público: es decir, la cuantía cobrada por el boleto o cuota de entrada, así como las cantidades percibidas por donativos, cuotas de cooperación o por cualquier otro concepto, que condicione el acceso al espectáculo (directamente o por conducto de un tercero), incluyendo las cuantías abonadas por derecho a reservar, apartar o adquirir anticipadamente el boleto de acceso al espectáculo público.

Tipo de gravamen

(CFCM art.139)

El tipo impositivo aplicable es del **8%** al valor de los espectáculos públicos.

Se aplican **exenciones** al valor de los boletos de cortesía que permiten el acceso al espectáculo de forma gratuita. En ningún caso, este valor puede exceder del equivalente al **5%** del valor de todos los boletos que se hayan declarado por cada función del espectáculo. Además, **no se aplica** el impuesto a los espectáculos públicos tradicionales celebrados en la modalidad de ferias (CFCM art.142).

Liquidación y pago del impuesto

(CFCM art.140)

Los contribuyentes del impuesto deben efectuar una **declaración** y abonar el impuesto a través de medios electrónicos facilitados por la Secretaría; el plazo es hasta el día **10** del mes siguiente a la realización del espectáculo público sobre el valor de los espectáculos celebrados en el mes anterior.

B. Impuesto sobre Loterías, Rifas, Concursos, Sorteos y Juegos Permitidos

(Código Fiscal de la Ciudad de México y sus modificaciones - CFCM art.145 a 155)

Sujeto pasivo

(CFCM art.145)

Son sujetos pasivos del denominado Impuesto sobre Loterías, Rifas, Concursos, Sorteos y Juegos Permitidos las personas físicas o jurídicas que:

- **organizan loterías**, rifas, sorteos, juegos con apuestas, apuestas permitidas y concursos de toda clase aun cuando por dichos eventos no se cobre cantidad alguna que represente el derecho de participar en los mismos;
- **obtienen los premios** derivados o relacionados con las actividades anteriores, incluyendo como premios las participaciones de bolsas formadas por el importe de las inscripciones o cuotas distribuidas en función del resultado de las propias actividades, salvo los obtenidos de sorteos de Bonos del Ahorro Nacional y de planes de ahorros administrados por el Patronato del Ahorro Nacional;
- organizan las actividades referidas en el primer punto u obtienen los premios derivados de las mismas, cuando los billetes, boletos o contraseñas, son **distribuidos y vendidos en la Ciudad de México**, independientemente del lugar de realización del evento.

Tipo de gravamen

- Los **organizadores** de las loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, determinan el impuesto, aplicando un tipo del **13%** sobre el total de las cuantías obtenidas por la realización de dichas actividades en la Ciudad de México, una vez deducidas las cuantías de los premios abonados y entregados (CFCM art.147).
- Las personas que **obtienen premios** derivados de las actividades anteriores determinan el impuesto aplicando el valor del premio obtenido un tipo del **6%** (CFCM art.149).

Exenciones

Se aplican exenciones del impuesto a (CFCM art.146):

- la **Federación**, la Ciudad de México, las Alcaldías;
- el **Patronato** del Ahorro Nacional;

- la **Lotería** Nacional para la Asistencia Pública;
- los **Pronósticos** para la Asistencia Pública;
- las asociaciones civiles **sin fines de lucro**, cuyo objeto sea la educación superior, siempre que el producto de la venta de boletos (una vez cubiertos los costes), sea destinado a becas para estudios de licenciatura.

El impuesto se **devenga** en el momento de entrega a los participantes de los billetes, boletos y demás comprobantes, que permiten participar en loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas o concursos de toda clase. En el caso de las personas que obtienen premios, el impuesto se devenga en el momento de la entrega o del pago del premio por los organizadores de dichos eventos (CFCM art.150).

Liquidación y pago del impuesto

(CFCM art.152)

Los sujetos pasivos del impuesto están obligados a efectuar **pagos provisionales mensuales** mediante declaración hasta el día **20** de cada mes, por los ingresos obtenidos en el mes anterior y posteriormente presentar una declaración final, dentro de los **3** meses siguientes al cierre del ejercicio, una vez deducidos los pagos provisionales mensuales.

C. Impuesto a las Erogaciones en Juegos con Apuestas y Concursos

(Código Fiscal de la Ciudad de México y sus modificaciones - CFCM art.155-bis a bis 8)

Sujeto pasivo y devengo

(CFCM art.155 bis)

Se consideran sujetos pasivos del impuesto, las personas físicas y jurídicas que efectúan gastos por la participación en las siguientes **actividades** en la Ciudad de México:

- Juegos y concursos con cruce de apuestas, independientemente del nombre utilizado;
- Juegos y concursos cuyo premio se obtiene por azar o por la destreza de los participantes en el uso de máquinas;
- Juegos en los que sólo se reciben, captan, cruzan o explotan apuestas.

Se consideran **responsables solidarios** del pago de este impuesto cualquiera de las siguientes personas físicas o jurídicas (CFCM art.155 bis.7):

- Los organizadores, supervisores, encargados, administradores, explotadores, patrocinadores u operadores de los establecimientos, independientemente de su denominación, en los que se realizan los juegos;
- Los arrendatarios o propietarios de los establecimientos en los que se realizan los juegos o concursos;

- Las personas físicas o jurídicas que reciben cantidades para la participación en los juegos objeto del presente impuesto;
- Los propietarios o legítimos poseedores de las máquinas de juegos.

A efectos de este impuesto, se incluyen los juegos de apuestas en hipódromos, galgódromos, frontones, carreras de caballos en escenarios temporales, peleas de gallos, ferias, centros de apuestas remotas y salas de sorteos de números, que cuentan con permiso vigente otorgado por la Secretaría de Gobernación (CFCM art.155 BIS 1).

El **devengo** del impuesto se produce en el momento en que el sujeto efectúa el pago por la participación en los juegos a las personas encargadas del mismo, independientemente de su denominación (CFCM art.155 bis.3)

Tipo de gravamen

(CFCM art.155 bis.2)

El impuesto se determina aplicando un tipo del **10%** a la cuantía de los gastos efectuados (en efectivo, especie u otro medio) por las personas participantes en los juegos.

Liquidación y pago del impuesto

(CFCM art.155 bis.4)

Los organizadores y administradores de los establecimientos en los que se realizan los juegos, independientemente de su denominación, son los **encargados de recaudar** el impuesto en el momento de recibir el pago y deben ingresarlo en las oficinas autorizadas, o mediante medios electrónicos, a más tardar el día **20** del mes siguiente al de realización de la recaudación, mediante declaración.

El impuesto abonado se considera definitivo y, por tanto, no procede deducción o acreditación alguna frente al mismo (CFCM art.155 bis.5)

El impuesto **no se abona** en caso de juegos y concursos con cruce de apuestas organizados por organismos públicos descentralizados de la administración pública federal, cuyo objeto es la obtención de recursos para destinarlos a la asistencia pública (CFCM art.155 bis.8).

D. Impuesto sobre la Prestación de Servicios de Hospedaje

(Código Fiscal de la Ciudad de México y sus modificaciones - CFCM art.162 a 165)

Sujeto pasivo

(CFCM art.162)

Se consideran sujetos pasivos del Impuesto, las personas físicas y jurídicas que prestan servicios de hospedaje en la Ciudad de México.

A efectos de este impuesto, se consideran **servicios de hospedaje**, las prestaciones de alojamiento o albergue temporal de personas a cambio de una contraprestación, dentro de los cuales **se incluyen** los servicios prestados por:

- Establecimientos hoteleros, hostales, moteles o tiempo compartido.
- Áreas de pernoctación destinadas a albergues móviles (campamentos o paraderos de casas rodantes).
- Departamentos y casas, total o parcialmente.

En los dos últimos casos anteriores, están obligados al pago del impuesto las personas físicas y jurídicas que perciben las contraprestaciones por los servicios de hospedaje a modo de intermediarios.

No se consideran servicios de hospedaje, el albergue o alojamiento prestado por hospitales, clínicas, asilos, conventos, seminarios e internados.

Base imponible

Está constituida por el valor total de las contraprestaciones percibidas por los servicios de hospedaje (CFCM art.164).

El impuesto se **devenga** en el momento de percepción de las contraprestaciones por los servicios de hospedaje (incluyendo depósitos, anticipos, gastos, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto), derivados de la prestación de dichos servicios (CFCM art.163).

Cuando los contribuyentes acuerdan la prestación de servicios de hospedaje e incluyen **servicios accesorios** (transporte, comida, uso de instalaciones, u otros similares) y no desglosan y comprueban la prestación de estos últimos, se entiende que el valor de la contraprestación respectiva corresponde a servicios de hospedaje.

Tipo de gravamen

(CFCM art.164)

En el **ejercicio 2021**, el tipo de gravamen aplicable a la base imponible es el siguiente:

- en el caso de los contribuyentes de los dos primeros **epígrafes** anteriores: **3,5%**;
- en el caso de los servicios incluidos en el tercer **epígrafe**: el impuesto se aplica a un tipo del **5%**, en caso de personas físicas y jurídicas que cobran las contraprestaciones por servicios de hospedaje en su calidad de intermediarias, promotoras o facilitadoras.

E. Impuesto a la Venta Final de Bebidas con Contenido Alcohólico

(Código Fiscal de la Ciudad de México y sus modificaciones - CFCM art.164-bis-bis 6)

Hecho imponible

(CFCM art.164 bis)

El impuesto grava la venta final de bebidas alcohólicas, **exceptuando** la cerveza, el aguamiel y productos derivados de su fermentación, cuyo gravamen está reservado exclusivamente a la Federación. Asimismo, se considera **venta final**, el faltante de inventario o el consumo propio de las bebidas sujetas a gravamen por este impuesto (CFCM art.164 bis.1).

Por el contrario, el impuesto **no se aplica** a las ventas de bebidas alcohólicas al público en general (en botellas abiertas o por copeo), para ser consumidas en el mismo lugar o establecimiento en el que se enajenan (CFCM art.164 bis.2).

Se entiende como **bebidas con contenido alcohólico**, aquellas que, a una temperatura de **15°** centígrados, tienen una graduación alcohólica superior a **3°G.L.**, hasta **55°G.L.**, incluyendo el aguardiente y los concentrados de bebidas alcohólicas con una graduación alcohólica mayor (CFCM art.164 bis.1).

Sujeto pasivo y devengo

(CFCM art.164 bis)

Se consideran sujetos pasivos del tributo las personas físicas y jurídicas vendedoras de estos productos en el territorio de la Ciudad de México.

El **devengo** del impuesto se produce en el momento de percepción por el enajenante del importe correspondiente al precio de venta final de las bebidas con contenido alcohólico objeto del impuesto (CFCM art.164 bis.4)

Tipo de gravamen

(CFCM art.164 bis.3)

El impuesto se determina aplicando un tipo del **4,5%** **sobre el precio de la venta final** de las bebidas con contenido alcohólico, sin incluir el IVA, ni el IEPS.

Liquidación y pago del impuesto

(CFCM art.164 bis.5)

Los vendedores deben presentar una declaración y efectuar el pago del impuesto correspondiente en la Secretaría con la fecha límite del día **17** del mes siguiente al de su causación.

El impuesto **no es acreditable** contra otros impuestos locales o federales.

III. Otros

A.

Impuesto sobre las Nóminas

(Código Fiscal de la Ciudad de México y sus modificaciones - CFCM art.156 a 159)

Los Estados y la Ciudad de México aplican un impuesto a las nóminas sobre los salarios abonados por los **servicios personales dependientes**.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas físicas y jurídicas que efectúan remuneraciones (en dinero o en especie) por trabajo dependiente en la ciudad de México, independientemente de su denominación (CFCM art.156).

A efectos de este impuesto, se consideran **remuneraciones por trabajo personal** dependiente, las correspondientes a:

- Sueldos y salarios.
- Tiempo extraordinario de trabajo.
- Premios, primas, bonos, estímulos e incentivos.
- Compensaciones.
- Gratificaciones y aguinaldos.
- Participación patronal al fondo de ahorros.
- Primas de antigüedad.
- Comisiones.
- Pagos realizados a administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos de vigilancia o administración de sociedades y asociaciones.

Por el contrario, el Impuesto sobre Nóminas **no se causa** por los gastos efectuados en concepto de (CFCM art.157):

- Instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo.
- Aportaciones al Sistema de Ahorro para el Retiro.
- Gastos funerarios.
- Jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias u otras formas de retiro y las indemnizaciones por riesgos de trabajo de acuerdo con la ley aplicable.
- Aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y al Fondo de Vivienda del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, destinadas al crédito para la vivienda de sus trabajadores.
- Cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
- Las aportaciones adicionales otorgadas por el patrón a sus trabajadores en concepto de cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, del sistema obligatorio, así como las aportadas para la constitución planes de pensiones, establecidos por el empleador o derivados de la contratación colectiva establecida voluntariamente por el anterior.
- Gastos de representación y dietas.
- Alimentación, habitación y despensas onerosas.

- Intereses subsidiados en créditos al personal.
- Primas por seguros obligatorios por disposición legal, mientras no se otorguen préstamos a los trabajadores durante la vigencia de la póliza por parte de la aseguradora.
- Prestaciones de previsión social regulares y permanentes concedidas con carácter general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.
- Las participaciones en las utilidades de la empresa.
- Personas contratadas con discapacidad.

Para que los conceptos mencionados en este precepto se excluyan como integrantes de la base del Impuesto sobre Nóminas, deberán estar registrados en la contabilidad del contribuyente, si fuera el caso.

El Impuesto sobre Nóminas se **devenga** en el momento de realización del pago de las remuneraciones (CFCM art.159).

Tipo de gravamen

El Impuesto sobre Nóminas se determina, aplicando un tipo del **3%** sobre la cuantía total de los gastos realizados por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado (CFCM art.158).

Liquidación y pago del impuesto

(CFCM art.159)

El impuesto se abona mediante declaración a presentar por los sujetos pasivos, a través de los medios electrónicos establecidos por la Secretaría, con la fecha máxima del día **17** del mes siguiente.

En cualquier caso, la **declaración debe ser presentada**, aunque no se hayan producido gastos por salarios en el periodo, mientras los contribuyentes no comuniquen la baja en el padrón o la suspensión temporal de actividades.

Sección 3

Contribuciones Sociales

A.

Régimen General

(Ley del Seguro Social, publicada en el Diario Oficial de la federación el 21-12-95 -LSS- y normas modificatorias)

Los empleadores y trabajadores están obligados efectuar **contribuciones mensuales** al sistema de seguridad social (Instituto Mexicano de Seguro Social, IMSS). Las contribuciones se **calculan** en base a las ganancias del empleado. El salario del empleado no puede ser inferior que el salario mínimo general para el área geográfica. La base máxima de cálculo de las contribuciones es equivalente a **25** veces el salario mínimo general.

Los **tipos** de las contribuciones aplicables en los seguros que comprende el régimen obligatorio de Seguro Social, abonadas por empleadores y empleados en **2021** son los siguientes:

Seguro	Prestaciones	Cuotas			Base salarial	
		Empleador	Empleado	Total		
Riesgos de Trabajo (LSS art.73)	En especie y dinero	De acuerdo con su siniestralidad laboral		0,00%	Prima correspondiente ¹²	Salario base de cotización (SBC)
Enfermedades y Maternidad	En especie (LSS art.106-1)	Cuota fija por cada trabajador hasta por 3 veces la UMA Vigente ¹³	20,40%	0,00%	20,40%	UMA
		Cuota adicional por la diferencia del SBC y de 3 veces la UMA (art.106-11 LSS)	1,10%	0,40%	1,50%	Diferencia entre el SBC y 3 veces la UMA
	Gastos médicos para pensionados y beneficiarios (LSS art.25)	1,05%	0,375%	1,425	SBC	
	En dinero (LSS art.107 I y II)	0,70%	0,25%	0,95%	SBC	
Invalidez y Vida (LSS art.147)	En especie y dinero	1,75%	0,625%	2,375%	SBC	
Retiro, Cesantía en Edad Avanzada y Vejez (CEAV)	Retiro (LSS art.168-1)	2,00%	0,00%	2,00%	SBC	
	CEAV (LSS art.168-11)	3,150%	1,125%	4,275%	SBC	
Guarderías y Prestaciones Sociales (LSS art.211)	En especie	1,00%	0,00%	1,00%	SBC	

12 En enero y febrero de 2021, se considera la prima declarada en febrero de 2020. La prima a considerar desde el 1-3-2021 al 28-2-2022 se calcula según la fórmula de los artículos 72 de la LSS y 32 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización (RACERF), y se presentará al Seguro Social, en la declaración respectiva a más tardar el último día de febrero de 2021.

13 El 27-1-2016 se promulga el Decreto mediante el cual se desindexa el salario mínimo que deja de ser utilizado como índice o unidad de referencia, siendo sustituido por la denominada Unidad de Medida y Actualización (UMA).

Topes máximos salariales de cotización y aportación del IMSS:

Seguro	Primer y segundo semestre		
	Tope salarial		
	VUMA ¹⁴	En pesos ¹⁵	
		Diario	Mensual
Riesgos de Trabajo	25	2,240,50	68,111,20
Enfermedades y Maternidad			
Invalidez y Vida			
Retiro			
Cesantía en Edad Avanzada y Vejez			
Guarderías y Prestaciones Sociales			
Infonavit			

Contribución al Fondo de Vivienda

(Ley del Infonavit art.29-II)

La Ley Federal del Trabajo obliga a los empleadores a contribuir con una cuantía igual al 5% del salario diario de los trabajadores al Fondo Nacional de Vivienda, para financiar la construcción de viviendas de bajo coste. La base de la contribución no puede exceder de **10** veces el valor de la UMA. Las contribuciones al fondo de vivienda son depositadas en cuentas individuales para cada trabajador junto con el fondo de jubilación, las contribuciones voluntarias de desempleo y las de vejez. Los fondos son administrados por entidades administrativas para los fondos de jubilación.

La contribución a INFONAVIT es **deducible** como gasto extraordinario a efectos del impuesto sobre la renta.

14 Veces la Unidad de Medida y Actualización Vigente.

15 Los cálculos se realizan con el valor vigente de la UMA a partir del **1-2-2021 (\$89,62)**, publicado en el DOF.

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



Nicaragua

Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central

**Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos
Subnacionales**

Sección 3. Contribuciones Sociales

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	851
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	851
A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas	851
B. Impuestos sobre la Renta: Personas Físicas	860
C. Pago Mínimo Definitivo del Impuesto sobre la Renta	869
D. Impuesto Especial a los Casinos, Máquinas y Mesas de Juego	870
II. Impuestos sobre la Propiedad	871
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	872
A. Impuesto al Valor Agregado - IVA	872
IV. Impuestos Selectivos.....	877
A. Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)	877
B. Impuesto sobre los Derivados del Petróleo	882
C. Impuesto Específico al Consumo de Cigarrillos y Otros Productos del Tabaco - IECT	883
D. Impuesto Específico Conglobado a los Combustibles - IECC.....	884
V. Impuestos sobre Transacciones Financieras	886
VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior	887
A. Derechos Arancelarios	887
VII. Regímenes Simplificados.....	887
A. Régimen del Impuesto de Cuota Fija - ICF	887
B. Régimen de Retención Definitiva en Bolsas Agropecuarias	889
VIII. Otros.....	890
A. Impuesto de Timbres Fiscales – ITF	890

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales	892
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	892
A. Impuestos de Matrícula	892
B. Impuesto sobre Ingresos	893
II. Impuestos sobre la Propiedad	894
A. Impuesto sobre Bienes Inmuebles	894

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales	896
A. Contribuciones bajo el Régimen General	896

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados
- VIII. Otros

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas
- B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas
- C. Pago Mínimo Definitivo del Impuesto sobre la Renta
- D. Impuesto Especial a los Casinos, Máquinas y Mesas de Juego

A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas

(Ley de Concertación Tributaria: Ley N° 822 y sus modificaciones – LISR;
Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria: Decreto N° 01-2013 y sus
modificaciones – RLISR)

Nicaragua aplica un sistema de tributación territorial. Las empresas residentes y no residentes están sujetas al impuesto sobre la renta sobre sus rentas de fuente nicaragüense.

Hecho imponible

El denominado *Impuesto sobre la Renta* es un impuesto personal y directo que grava las siguientes rentas de fuente nicaragüense obtenidas por los contribuyentes (residentes y no residentes) (LISR art.3):

- Las rentas de actividades económicas.
- Las rentas y ganancias de capital.

El IR grava, asimismo, los incrementos no justificados de patrimonio y las rentas no expresamente exoneradas o exentas legalmente.

Sujeto pasivo

El impuesto se aplica a las personas jurídicas, fideicomisos, fondos de inversión, entidades y colectividades, cualquiera que sea la forma de organización adoptada y su medio de constitución, con independencia de su nacionalidad y residencia, cuenten o no con establecimiento permanente (LISR art.4).

Se consideran residentes en Nicaragua, las personas jurídicas, fideicomisos, fondos de inversión, entidades o colectividades y establecimientos permanentes que (LISR art.7-3):

- se han constituido de acuerdo con las leyes nicaragüenses.
- tienen sus domicilio social o tributario en Nicaragua.
- disponen de una sede de dirección o administración efectiva en Nicaragua.

A efectos del impuesto, se entiende que las personas jurídicas disponen de una sede de dirección o administración efectiva en Nicaragua, cuando en ella se ejercen la dirección, administración y el control del conjunto de sus actividades.

Base imponible

Las empresas sólo están sujetas al impuesto sobre sus rentas de fuente nicaragüense. Las rentas de fuente nicaragüense se definen como las derivadas de bienes, servicios, activos, derechos y cualquier actividad desarrollada en Nicaragua, aun cuando dicha renta se devenga o percibe en el exterior (LISR art.10)

La base imponible del IR anual de actividades económicas está constituida por la **renta neta**. La renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta no exenta, o renta gravable, la cuantía de las deducciones autorizadas por la presente Ley (LISR art.35).

La base imponible sujeta a retenciones definitivas del IR sobre las rentas percibidas por contribuyentes no residentes, es la renta bruta.

La renta neta de los contribuyentes con ingresos brutos anuales menores o iguales a **C\$12.000.000,00**, se determina como la diferencia entre los ingresos percibidos menos los gastos pagados (flujo de efectivo), por lo que el valor de los activos adquiridos sujetos a depreciación será de deducción inmediata, conllevando a depreciación total en el momento en que ocurra la adquisición.

La renta bruta está constituida por (LISR art.36):

- El total de los ingresos (devengados o percibidos) en el período de cualquier fuente nicaragüense, proveniente de las rentas de actividades económicas; y
- El resultado neto positivo de las diferencias cambiarias en moneda extranjera, con independencia de su realización.

Por el contrario, no forman parte de la renta bruta y, por tanto, se consideran ingresos no constitutivos de renta (LISR art.37):

- Los aportes al capital social o a su incremento en dinero o en especie;
- Los dividendos y utilidades, abonadas a personas físicas y jurídicas, así como las ganancias de capital derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en sociedades, sin perjuicio de la retención definitiva aplicable a las rentas, ganancias y pérdidas de capital de la (LISR art.89); y

- Las rentas sujetas a retenciones definitivas, salvo las consideradas como pagos a cuenta del IR de actividades económicas.

Las rentas y ganancias y pérdidas de capital de las instituciones financieras (reguladas o no), deben integrarse en su totalidad como rentas de actividades económicas.

Rentas exentas

(LISR art.34)

Se aplica una exclusión del IR de actividades económicas a (LISR art.34):

- Las rentas y ganancias o pérdidas de capital (devengadas o percibidas), las cuales son gravadas separadamente. La exclusión no se aplica a las rentas y ganancias o pérdidas de capital de las instituciones financieras (reguladas o no), que deben integrarse en su totalidad como rentas de actividades económicas de esas instituciones, como se indicó anteriormente;
- Las indemnizaciones de responsabilidad civil por daños a las cosas y las percibidas por seguros de daños, excepto aquellas que constituyen rentas o ingresos.

Deducciones

Con carácter general, los contribuyentes del impuesto pueden deducir todos aquellos gastos (debidamente registrados y respaldados) necesarios para la generación de la renta gravable y para el mantenimiento de su fuente, (LISR art.39).

Gastos deducibles

Entre otros, son deducibles de la renta bruta, los gastos siguientes (LISR art.39):

- Los gastos abonados y causados en el ejercicio, relacionados con cualquier actividad afecta al impuesto (LISR art.39-1);
- El coste de ventas de bienes y de las prestaciones de servicios (LISR art.39-2);
- Los gastos de **investigación y desarrollo** (LISR art.39-3);
- Los **sueldos, salarios** y otras **remuneraciones** por servicios personales prestados en forma efectiva (LISR art.39-4);
- Las **cotizaciones** patronales a la seguridad social de los trabajadores en cualquiera de sus regímenes (LISR art.39-5);
- Los **gastos por servicios** y beneficios prestados a los trabajadores de la empresa con carácter general (LISR art.39-6);
- Los **aportes y primas a seguros** colectivos en favor de los trabajadores y del empresario, con un límite del **10%** de los sueldos o salarios devengados o percibidos en el ejercicio fiscal (LISR art.39-7);
- Las cuantías abonadas a los trabajadores como sobresueldos, bonos y gratificaciones, con un límite del **10%** de las utilidades netas previas a la deducción de este gasto (LISR art.39-8)
- Los gastos de **adecuación** de los puestos de trabajo de personas con discapacidad (LISR art.39-10);
- Las **pérdidas** por operaciones cambiarias en moneda extranjera (LISR art.39-11);
- Los gastos por **depreciación**¹ de los activos productores de renta gravable y sus mejoras permanentes (LISR art.39-12);

¹ Ver Depreciación y amortización, más adelante.

- Los gastos por la **amortización**² de activos intangibles o gastos diferidos (LISR art.39-13);
- Los **derechos e impuestos** no acreditables por operaciones exentas. En su caso, la deducción se debe efectuar al ritmo de la depreciación o amortización de los bienes o derechos que generaron esos impuestos (LISR art.39-14);
- Los **intereses, comisiones, descuentos** y similares, causados o pagados en el ejercicio (LISR art.39-15);
- Las **donaciones** efectuadas en favor de las siguientes entidades, con un límite del **10%** de la renta neta calculada antes de la aplicación de este gasto (LISR art.39-16):
 - ◆ El Estado, sus instituciones y los municipios;
 - ◆ La Cruz Roja Nicaragüense y los Cuerpos de Bomberos;
 - ◆ Instituciones benéficas, artísticas, científicas, educativas, etc., sin fines de lucro;
 - ◆ Las persona físicas y jurídicas dedicadas a la investigación, fomento y conservación del ambiente;
 - ◆ El Instituto contra el Alcoholismo y Drogadicción; y
 - ◆ Campañas para mitigar daños ocasionados por desastres naturales, siniestros y apoyo a instituciones humanitarias sin fines de lucro.
- Los **impuestos** a cargo del contribuyente no indicados en el artículo 43 de esta Ley (LISR art.39-17);
- Las **pérdidas** de los elementos invertidos en la producción de la renta gravable, no cubiertas por seguros o indemnizaciones; ni por amortizaciones o depreciaciones (LISR art.39-18);
- Las pérdidas por **malos créditos**³, debidamente justificadas (LISR art.39-19);
- Hasta el **2%** del saldo de las **cuentas por cobrar**⁴ de clientes (LISR art.39-20);
- El incremento bruto de determinadas **provisiones**⁵ (deudores, créditos e inversiones de alto riesgo por pérdidas significativas o irrecuperables) en las entidades financieras de acuerdo con las normas prudenciales dictadas por las entidades supervisoras (LISR art.39-21);
- Los gastos de **dirección y administración** de la matriz o empresa vinculada abonados proporcionalmente por el establecimiento permanente (LISR art.39-22);
- Los pagos por los gastos incurridos en los contratos de **arrendamiento financiero** (LISR art.39-23);
- El **autoconsumo** de bienes utilizados por las empresas para sus procesos productivos o comerciales (LISR art.39-24); y
- Las **bonificaciones y descuentos** utilizados comercialmente para la producción o generación de las rentas gravables (LISR art.39-25).

La deducción de los gastos mencionados anteriormente es aceptada siempre que (LISR art.42):

- se haya efectuado la retención y realizado el pago a la Administración Tributaria. El gasto es deducible en el período fiscal en que se cumple el pago de las retenciones o contribuciones; y
- se disponga de los comprobantes de respaldo correspondientes.

Gastos no deducibles

En general, se consideran no deducibles aquellos gastos no relacionados con la generación de renta gravable. Entre los gastos no deducibles se incluyen (LISR art.43):

- Los costes y gastos no referidos al ejercicio fiscal (LISR art.43-1);
- Los impuestos ocasionados fuera de Nicaragua (LISR art.43-2);

2 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

3 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

4 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

5 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

- Los costes o gastos sujetos a retención, cuando el impuesto retenido no ha sido ingresado en la Administración Tributaria (LISR art.43-3);
- Los gastos de recreo, esparcimiento y similares no incluidos en los convenios colectivos o que no alcanzan a todos los trabajadores (LISR art.43-4);
- Los obsequios o donaciones que exceden de los límites establecidos en la (LISR art.39-16);
- Las disminuciones de patrimonio que no forman parte o se integran como rentas de actividades económicas (LISR art.43-6);
- Los gastos por retenciones a cargo de terceros asumidas por el contribuyente (LISR art.43-7);
- Los gastos personales de sustento del contribuyente y su familia, así como de los socios, consultores, representantes o apoderados, directivos o ejecutivos de personas jurídicas (LISR art.43-8);
- El IR soportado en los diferentes tipos de rentas establecidos por la Ley (LISR art.43-9);
- El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) sobre terrenos baldíos y tierras no explotadas (LISR art.43-10);
- Los recargos y sanciones (LISR art.43-11);
- Los reparos efectuados por las autoridades (fiscales, municipales, aduaneras y de seguridad social) (LISR art.43-12);
- Las cuantías invertidas en la adquisición de bienes y mejoras permanentes y demás gastos vinculados con dichas operaciones, salvo sus depreciaciones o amortizaciones (LISR art.43-13);
- Las pérdidas netas derivadas de operaciones ilícitas (LISR art.43-14);
- Los dividendos y utilidades distribuidos que representan una retribución de los fondos propios, con excepción la de la (LISR art.39-8);
- Las reservas acumulables, a excepción de las provisiones por indemnizaciones laborales y las estipuladas en la (LISR art.39-20 y 21) - ver arriba;
- Los gastos que excedan los cuantías por aportes de seguros colectivos y por donaciones de la (LISR art.39-7 y 16);
- Los pagos tributarios por cuenta de terceros realizados por el contribuyente (LISR art.43-18);
- El IECC acreditado a los exportadores (LISR art.43-19);
- Los costes y gastos vinculados a las rentas y ganancias de capital, excepto para las instituciones financieras (LISR art.43-19 bis); y
- Cualquier otro gasto no vinculado con la obtención de rentas gravables (LISR art.43-20).

Depreciación y amortización

Los contribuyentes pueden aplicar deducciones para compensar el uso, desgaste u obsolescencia tecnológica de los activos productores de renta utilizados en la empresa, de las mejoras permanentes (LISR art.39-12), así como de los activos intangibles o gastos diferidos (LISR art.39-13).

Las cuotas de depreciación o amortización se aplican de la siguiente forma (LISR art.45):

- En la adquisición de activos, se emplea el **método lineal** aplicado en base al número de años de su vida útil;
- En los arrendamientos financieros, los bienes se consideran activos fijos del arrendador y se aplica lo dispuesto anteriormente;
- Cuando se realizan mejoras y adiciones a los activos, el contribuyente puede deducir la nueva cuota de depreciación en un plazo correspondiente a la extensión de la vida útil del activo;
- Los exportadores adscritos al régimen especial de facilitación de exportaciones (Ley N° 382) pueden aplicar deducciones por depreciación acelerada de sus activos, la cuota de depreciación acelerada corresponde únicamente al valor del activo resultante de aplicar la proporción del valor de ingresos por exportación del año gravable entre el total de ingresos;
- En caso de sustitución de activos (antes de llegar a su depreciación total), se deduce una cantidad igual al saldo por depreciar para completar el valor del bien, o al saldo por amortizar, en su caso;

- Los activos intangibles pueden ser amortizados en base al plazo establecido en la ley de la materia, en el contrato; o, en su defecto por el tiempo de uso productivo de los activos. En caso de activos intangibles utilizados permanentemente, la amortización se efectúa de acuerdo con su pago;
- Los gastos de instalación, organización y pre operativos, se amortizan en 3 años, a partir de la fecha de inicio de las operaciones por parte de la empresa; y
- Las mejoras efectuadas en propiedades arrendadas se amortizan a lo largo del plazo del contrato de arrendamiento. En caso de mejoras con inversiones cuantiosas, el plazo de amortización se corresponde con el de la vida útil estimada de la mejora.

Los contribuyentes que gozan de exención del IR deben efectuar la depreciación o amortización por el método lineal.

A continuación, se incluye los años de vida útil determinados para la amortización de los activos (RLISR art.34).

Elementos	Vida útil (años)
Edificios	
• Industriales	10
• Comerciales	20
• Residenciales agropecuarios	10
• Instalaciones fijas agropecuarias	10
• Edificios de alquiler	30
Equipo de transporte	
• Colectivo o de carga	5
• Vehículos de empresas de alquiler	3
• Vehículos particulares usados en actividades económicas	5
• Otros equipos de transporte	8
Maquinaria y equipos	
• Industriales en general	
- Fija	10
- No adherido a la planta	7
- Otras maquinarias y equipos	5
• Equipo empresas agroindustriales	5
• Agrícolas	5
• Otros, bienes muebles	
- Mobiliario y equipo de oficina	5
- Equipos de comunicación	5
- Ascensores, elevadores, aire acondicionado	10
- Equipos de computación	2
- Equipos para medios de comunicación	2
- Otros, no comprendidos anteriormente	5

Reservas y provisiones

En general, las reservas y provisiones no son deducibles. No obstante, los contribuyentes pueden aplicar deducciones por la cuantía de las reservas previstas en la normativa laboral, los convenios colectivos y normas internas de las empresas, así como de las provisiones por malos créditos e insolvencias de la (LISR arts.39-20 y 21).

Ganancias de capital

El IR grava las ganancias de capital realizadas procedentes de activos, bienes y derechos del contribuyente (LISR art.74).

El impuesto sobre las ganancias de capital se devenga en el momento en que se produce la transmisión de los activos, bienes o la cesión de derechos del contribuyente, así como en el momento que se producen los aportes en especies por constitución o aumento de capital (LISR art.75-2).

Las personas jurídicas, fideicomisos, fondos de inversión y otras entidades (incluidas las no residentes, con o sin establecimiento permanente) que obtienen ganancias de capital son contribuyentes. En el caso de transmisiones a título gratuito, el contribuyente es el adquirente o donatario (LISR art.76).

Se aplican una serie de exenciones subjetivas a (LISR art.77):

- Las Universidades y los Centros de Educación Técnica Superior;
- El Estado y sus entidades descentralizadas; y
- Las representaciones diplomáticas, consulares, las misiones y organismos internacionales, en base a reciprocidad; las agencias de cooperación internacional; los proyectos financiados con recursos de la cooperación internacional conforme a convenios y acuerdos suscritos por Nicaragua.

Con carácter general, la base imponible de las ganancias y pérdidas de capital está constituida (LISR art.82):

- En las transmisiones **onerosas o gratuitas**: por la diferencia entre el valor de transmisión y su coste de adquisición; y
- En los demás casos: por el valor total o proporcional percibido.

Por su parte, el **coste de adquisición** está formado por (LISR art.83-1):

- El importe total abonado;
- El coste de las inversiones y mejoras, más los gastos correspondientes, excluidos los intereses de la financiación ajena satisfechos por el adquirente;
- Del coste anterior se deducen las amortizaciones y depreciaciones aplicadas;
- El coste de adquisición se actualiza en base a las variaciones del tipo de cambio del dólar USA.

El **valor de transmisión** es la cuantía percibida por el transmitente, siempre que no sea inferior al **valor de mercado**, en cuyo caso, prevalece este último. De este valor se deducen los costes de adquisición y gastos inherentes a la transmisión, a cargo del transmitente o enajenante.

En el caso de bienes sujetos a registro, la valoración se efectúa teniendo en cuenta la cuantía mayor correspondiente al precio de venta estipulado en la escritura pública o el valor catastral.

El IR no es deducible para determinar su base imponible (LISR art.83-2).

En caso de que el contribuyente no pueda documentar sus gastos, se aplica el tipo de gravamen al **60%** de la cuantía percibida (LISR art.83-3).

Las ganancias de capital son gravadas, con carácter general, a un tipo del **15%**, aplicado a la base imponible (LISR art.87-2).

- En el caso de ganancias de capital inmobiliario, la base imponible está constituida por la renta neta resultante de aplicar una deducción única del **20%** de la renta bruta, o total devengado o percibido por el contribuyente. por tanto, la tributación efectiva es de un **12%** (LISR art.80)
- En el caso de ganancias de capital mobiliario, la base imponible está constituida por la renta neta resultante de aplicar una deducción única del **30%** de la renta bruta, o total devengado o percibido por el contribuyente. por tanto, la tributación efectiva es de un **10,5%** (LISR art.81)
- En caso de transmisiones de bienes sujetos a registro público, las ganancias de capital están sujetas a una retención final a los tipos progresivos de la escala siguiente (LISR art.87-4):

Equivalente en córdobas del valor del bien en US\$		Tipo (%)
DE	HASTA	
0.01	50,000.00	1,00%
50,000.01	100,000.00	2,00%
100,000.01	200,000.00	3,00%
200,000.01	300,000.00	4,00%
300,000.01	400,000.00	5,00%
400,000.01	500,000.00	6,00%
500,000.01	A más	7,00%

Por su parte, las ganancias de capital derivadas de operaciones con paraísos fiscales está sujetas a un tipo del **30%** (LISR art.87-3)

Se encuentran exentas del IR, las rentas o ganancias siguientes (LISR art.79):

- Las provenientes de títulos valores del Estado emitidos hasta el 31 de diciembre del año 2009;
- Las que se integren como rentas de actividades económicas, según lo dispuesto en la (LISR art.38);
- Las ganancias de capital del donante generadas con ocasión de las donaciones del (LISR art.39-16);
- Las transmisiones gratuitas recibidas por el donatario con ocasión de las donaciones referidas del (LISR art.39-16);
- Los premios (en dinero o en especie) de loterías, hasta una cuantía menor o igual a **C\$50.000,00**; y
- Los premios (en dinero o en especie) de juegos y apuestas en casinos, salas de juegos, rifas, sorteos, bingos y similares, hasta una cuantía menor de **C\$25.000,00**.
- Las remesas familiares percibidas por residentes.

Pérdidas

Diferenciamos entre:

Pérdidas ordinarias

Los contribuyentes del impuesto pueden aplicar una deducción por las pérdidas sufridas en el ejercicio frente a los beneficios de los **3** años siguientes (LISR art.46)

Pérdidas de capital

Los contribuyentes que obtienen pérdidas de capital pueden efectuar su compensación con ganancias del período fiscal inmediato siguiente, previa autorización de la Administración Tributaria. Si el resultado de la compensación es negativo, las pérdidas de capital pueden diferirse para ser aplicadas frente a las ganancias de capital percibidas en los 3 períodos fiscales siguientes. (LISR art.86).

Lo anterior no se aplica a los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente.

Tipo de gravamen

Dentro de estos diferenciamos:

Rentas y Ganancias de capital

En el año **2021**, el tipo impositivo general del impuesto sobre la renta aplicable a las rentas de actividades económicas es el **30%** (LISR art.52).

No obstante, las personas jurídicas con ingresos brutos anuales iguales o menores de **C\$12.000.000**, tributan por su renta neta en base a la siguiente escala de tipos progresivos:

Renta neta anual (C\$)	Tipo (%)
Hasta 100.000	10
100.000,01 a 200.000,00	15
200.000,01 a 350.000,00	20
350.000,01 a 500.000,00	25
Más de 500.000,01	30

Los tipos de gravamen aplicados a las **ganancias de capital** han sido analizados anteriormente

Retenciones sobre pagos internos

Los pagos de dividendos e intereses efectuados por empresas residentes a residentes nicaragüenses están sujetos a una retención final del **15%**, sobre el **70%** de la renta bruta.

Las regalías abonadas a residentes nicaragüenses están sujetas a una retención final del **15%**, sobre la renta bruta.

La renta de los bienes inmuebles, derivada por los residentes nicaragüenses, es gravada un tipo de retención final del **15%**, sobre el **80%** de la renta bruta.

Además, existe un sistema de retención general aplicado a los pagos superiores a **C\$ 1.000**, realizados a residentes nicaragüenses, en relación con (RLISR art.44-3):

- la adquisición de activos y la prestación de servicios en general, incluyendo trabajos de construcción, arrendamientos, alquileres y agentes de publicidad (RLISR art.44-2.2): **2%**.
- la compraventa de bienes agropecuarios no comercializados en bolsas agropecuarias (RLISR art.44-2.3): **3%**.

- la adquisición de bienes y servicios abonados mediante tarjetas de crédito o débito (RLISR art.44-2.1): **1,5%**.
- los arrendamientos: **2%**.
- la comercialización de madera (RLISR art.44-2.4): **5%**.

Retenciones sobre pagos a no residentes

(LISR art.53)

Las rentas de fuente nicaragüense derivadas por sociedades no residentes sin EP están sujetas a una retención final. Los pagos efectuados por residentes o EP de no residentes, a residentes en un paraíso fiscal están sujetos a una retención final del **30%**.

Dividendos

Generalmente sujetos a una retención final del **15%**, sobre el **70%** de la renta bruta (RLISR art.62-a).

Intereses

Generalmente sujetos a una retención final del **15%**, sobre el **70%** de la renta bruta (10% en el caso de pagos por intereses a determinados bancos internacionales no residentes) (RLISR art.62-a).

Regalías

Generalmente sujetas a una retención final del **15%** sobre la cuantía bruta (RLISR art.62-b).

Otras rentas

Los honorarios por servicios prestados abonados a no residentes, excluidas las remesas, están sujetos a una retención final del **25%** (LISR art.24.1).

Las rentas de capital inmobiliario están sujetas a una retención final del **15%** sobre el **80%** de la cuantía bruta (LISR art.80)

B. Impuestos sobre la Renta: Personas Físicas

(Ley de Concertación Tributaria: Ley N° 822 y sus modificaciones – LISR;
Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria: Decreto N° 01-2013 y sus
modificaciones – RLISR)

Hecho imponible

El Impuesto sobre la Renta es un impuesto directo y personal, que grava las rentas siguientes de fuente nicaragüense obtenidas por las personas físicas (residentes y no residentes) (LISR art.3):

- las rentas de trabajo;
- las rentas de actividades económicas;
- las rentas y ganancias de capital.

El IR grava, asimismo, los incrementos no justificados de patrimonio y aquellas rentas consideradas legalmente exentas o exoneradas.

Sujeto pasivo

A efectos del impuesto, se consideran residentes las personas físicas (LISR art.7):

- Nacionales o extranjeras, que permanecen en Nicaragua más de **180** días durante el año calendario, aun cuando no sea de forma continua;
- Que tienen su centro de interés económico o principal en Nicaragua, salvo cuando el contribuyente acredita su residencia o domicilio fiscal en otro país. No obstante, la Administración Tributaria puede no admitir la validez del certificado cuando el país se considera un paraíso fiscal, salvo prueba en contrario presentada por el interesado.

Base imponible

La base imponible del impuesto está constituida por las rentas de fuente nicaragüense percibidas o devengadas por los contribuyentes en el ejercicio. A efectos del impuesto, se consideran de fuente nicaragüense las rentas derivadas de bienes, servicios, activos, derechos y cualquier otro tipo de actividad en el territorio nicaragüense, aunque se trate de rentas devengadas o percibidas en el exterior, hubiere el contribuyente tenido o no presencia física en el país (LISR art.10).

Las rentas definidas en los artículos relativos al vínculo económico se consideran rentas de fuente nicaragüense. Estas rentas pueden ser gravadas, o en su caso quedar exentas, de acuerdo con la presente Ley.

Rentas exentas

Se encuentran exentas del IR de rentas del trabajo, las siguientes (LISR art.19):

- las rentas de trabajo (devengadas o percibidas) por los contribuyentes, hasta una cuantía de **C\$100.000,00** (LISR art.19-1);
- el salario del décimo tercer mes (aguinaldo), hasta la cuantía establecida en el Código del Trabajo (LISR art.19-12);
- Las indemnizaciones por despido de hasta **5** meses de sueldos y salarios, percibidas por los trabajadores y sus beneficiarios, de acuerdo con las normas laborales, así como las indemnizaciones adicionales de hasta **C\$500.000,00** (LISR art.19-3);
- Las demás prestaciones en especie derivadas de la negociación colectiva otorgadas a todos los trabajadores (LISR art.19-4);
- Las prestaciones percibidas de la seguridad social (pensiones y jubilaciones) (LISR art.19-5);
- Las prestaciones percibidas de entidades debidamente autorizadas (fondo de ahorros y pensiones), distintas de la seguridad social (LISR art.19-6);
- Las indemnizaciones percibidas por daños materiales o físicos y psicológicos, así como las provenientes de seguros, excepto que constituyan rentas o ingresos (LISR art.19-7);
- Las percepciones por gastos necesarios para el ejercicio de las funciones del cargo (dietas, telefonía, vehículos, combustible, gastos de depreciación y mantenimiento de vehículo, gastos de representación y reembolsos de gastos), siempre que no constituyan renta o una simulación u ocultamiento de esta (LISR art.19-8).

Rendimientos de trabajo

Se consideran rentas del trabajo las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso (en dinero o en especie), cualquiera sea su denominación o naturaleza, que derivan del trabajo personal prestado por cuenta ajena (LISR art.11).

Entre las mismas se incluyen los salarios, sueldos, antigüedad, bonos, etc., y cualquier otra forma de remuneración adicional.

También, se consideran rentas del trabajo:

- Las cuantías abonadas o acreditadas a los representantes políticos y a miembros de instituciones públicas; y
- Las retribuciones de los administradores y miembros de los órganos de administración y demás miembros de otros órganos representativos de sociedades anónimas y otros entes jurídicos.

Las retribuciones anteriores se consideran rentas del trabajo de fuente nicaragüense cuando derivan de un trabajo prestado en Nicaragua por el sujeto pasivo.

Asimismo, también se consideran de fuente nicaragüense (LISR art.12):

- Las rentas de trabajo, honorarios o servicios prestados fuera de Nicaragua por personas (residentes y no residentes), abonados por residentes nicaragüenses o por establecimientos permanentes de no residentes situados en Nicaragua;
- Las rentas de trabajo y servicios prestados fuera de Nicaragua, abonadas por el Estado y demás instituciones estatales a sus representantes, funcionarios o empleados, incluyendo al personal diplomático y consular;
- Las rentas de trabajo o servicios (distintas del reembolso de gastos) relacionados con el transporte aéreo, marítimo y terrestre de vehículos con base o matriculados en Nicaragua, con independencia de la nacionalidad o residencia de los beneficiarios y de los países entre los que se realiza el tráfico; y
- Las remuneraciones, sueldos, comisiones, dietas, gratificaciones o retribuciones, abonadas o acreditadas por personas jurídicas, fideicomisos, fondos de inversión o entidades residentes en Nicaragua a miembros de sus directorios, consejos de administración, consejos u organismos directivos o consultivos y otros órganos similares, con independencia de la localización y actuación de dichos órganos colegiados.

Salarios

Son contribuyentes, las personas físicas (residentes y no residentes), que perciben o devengan rentas de trabajo con carácter habitual u ocasionalmente (LISR art.18).

Por otra parte, los contribuyentes no residentes que obtienen rentas del trabajo tributan de forma separada sobre cada una de las rentas percibidas, total o parcialmente. El impuesto se causa cuando el contribuyente tenga derecho a exigir el pago de la renta.

La base imponible de las rentas del trabajo está constituida por la renta neta. La renta neta se determina minorando la renta bruta no exenta (renta gravable), por la cuantía de las deducciones autorizadas, que analizan más adelante (LISR art.20).

La base imponible para las dietas es su monto bruto percibido (LISR art.20).

La base imponible para las rentas del trabajo de no residentes es la renta bruta.

Rendimientos en especie

(LISR art.20)

Las retribuciones en especie se encuentran totalmente sujetas y tributan en base al valor de mercado del bien o servicio otorgado en especie.

Pensiones

(LISR art.19-5 y 6)

Las pensiones o jubilaciones abonadas por la seguridad social, o por entidades distintas de la seguridad social, debidamente autorizadas no están sujetas al impuesto sobre la renta.

Remuneraciones de directores

(LISR art.12-4)

Los honorarios y otras remuneraciones percibidas por las personas físicas residentes, en su calidad de miembros de los consejos de dirección u otros órganos asesores constituyen rentas de trabajo de fuente nicaragüense y son gravados mediante una retención final del **25%** sobre la cuantía bruta (LISR art.23-2).

Rendimientos de actividades económicas

A efectos del impuesto, se consideran rentas de actividades económicas, los ingresos devengados o percibidos (en dinero o en especie) por los contribuyentes que suministran bienes y servicios. También se incluyen las derivadas del ejercicio de profesiones, artes y oficios, entre otros (LISR art.13).

La renta neta procedente de actividades empresariales y profesionales está sujeta al impuesto al tipo general del **30%** (LISR art.52). Las personas físicas con una renta anual derivada de actividades empresariales inferior a **C\$ 12 millones**, están sujetas al impuesto a tipos progresivos (ver más adelante). Para determinar la base neta, los contribuyentes pueden deducir de la renta bruta todos los gastos incurridos necesarios para obtener la renta de actividades empresariales y profesionales.

Las personas físicas, con una renta anual derivada de actividades empresariales inferior a **C\$ 12 millones**, pueden aplicar una deducción inmediata de las inversiones realizadas en activos fijos.

Rendimientos de capital

El IR grava las rentas de capital realizadas, procedentes de activos, bienes y derechos del contribuyente (LISR art.74).

El impuesto sobre las rentas de capital se devenga en el momento:

- en que se originan o perciben las rentas (LISR art.75-1).
- De registro de las rentas cuando ingresan en Nicaragua o cuando son depositadas en entidades financieras residentes, lo que ocurra primero (LISR art.75-3).

Las personas físicas residentes y las no residentes (con o sin establecimiento permanente), que devengan o perciben rentas de capital son contribuyentes. (LISR art.76).

Se aplica una exención a las siguientes rentas de capital (LISR art.79):

- Las provenientes de títulos valores del Estado emitidas hasta el 31 de diciembre del año 2009;
- Las remesas familiares percibidas por residentes.

Dividendos

La base imponible de las rentas de capital correspondientes a dividendos está constituida la renta neta resultante de aplicar una deducción del **30%** a la cuantía total devengada o percibida por el contribuyente (LISR art.81)

Los dividendos y beneficios distribuidos están sujetos a una retención final del **15%** sobre el **70%** de la renta bruta (RLISR art.62-a).

Intereses

La base imponible de las rentas de capital correspondientes a intereses está constituida la renta neta resultante de aplicar una deducción del **30%** a la cuantía total devengada o percibida por el contribuyente (LISR art.81).

Las rentas por intereses también están sujetas a una retención final del **15%** sobre el **70%** de la cuantía bruta (RLISR art.62-a).

Regalías

La base imponible de las rentas de capital correspondientes a regalías está constituida por la renta bruta representada por la cuantía total devengada o percibida por el contribuyente (LISR art.81).

Las regalías están sujetas a una retención final del **15%** sobre el **100%** de la cuantía bruta.

No obstante, los dividendos, intereses y regalías pueden ser gravados como renta derivada de actividades empresariales al tipo general, en cuyo caso, el impuesto retenido puede ser acreditado frente al impuesto sobre la renta adeudado.

Rendimientos del capital inmobiliario

La base imponible de las rentas de capital inmobiliario está constituida por la renta neta resultante de aplicar una deducción del **20%** sobre la renta bruta, sin admitirse ninguna otra deducción (LISR art.80).

La renta bruta es el importe total devengado o percibido por el contribuyente.

Los rendimientos del capital inmobiliario están sujetos a una retención final del **15%** sobre el **80%** de la cuantía bruta

Ganancias de capital

El IR grava las ganancias de capital realizadas procedentes de activos, bienes y derechos del contribuyente (LISR art.74).

El impuesto sobre las ganancias de capital se devenga en el momento en de la transmisión de los activos, bienes o de la cesión de derechos del contribuyente (LISR art.75-2).

Las personas físicas residentes y no residentes (con o sin establecimiento permanente) que obtienen ganancias de capital son contribuyentes. En el caso de transmisiones a título gratuito, el contribuyente es el adquirente o donatario (LISR art.76).

Se aplica una exención a las ganancias de capital (LISR art.79):

- Derivadas de títulos valores del Estado emitidas hasta el 31 de diciembre del año 2009;
- Derivadas de premios (en dinero, o en especie) de loterías, hasta una cuantía de **C\$50.000,00**; y
- Las derivadas de premios (en dinero, o en especie) de juegos y apuestas realizados en casinos, salas de juegos y demás locales o medios de comunicación, así como las provenientes de rifas, sorteos, bingos y similares, en cuantías inferiores a **C\$25.000,00**.
- Las remesas familiares percibidas por residentes.

Con carácter general, la base imponible de las ganancias y pérdidas de capital está constituida (LISR art.82):

- En las transmisiones onerosas o gratuitas: por la diferencia entre el valor de transmisión y su coste de adquisición; y
- En los demás casos: por el valor total o proporcional percibido.

Por su parte, el **coste de adquisición** está formado por (LISR art.83-1):

- El importe total abonado;
- El coste de las inversiones y mejoras, más los gastos correspondientes, excluidos los intereses satisfechos por la financiación ajena;
- Del coste anterior se deducen las amortizaciones y depreciaciones aplicadas;
- El coste de adquisición se actualiza en base a las variaciones del tipo de cambio del dólar USA.

El **valor de transmisión** está constituido por la cifra mayor correspondiente a la cuantía percibida o el **valor de mercado**, una vez deducidos los costes de adquisición y los gastos de la transmisión, a cargo del transmitente o enajenante.

En caso de bienes sujetos a registro público, la valoración se efectúa teniendo en cuenta la cuantía mayor correspondiente al precio de venta estipulado en la escritura pública o el valor catastral.

El IR no es deducible para determinar su base imponible (LISR art.83-2).

En caso de que el contribuyente no pueda documentar sus gastos, se aplica el tipo de gravamen al **60%** de la cuantía percibida (LISR art.83-3).

Las ganancias de capital son gravadas, con carácter general, a un tipo del **15%**, aplicado a la base imponible (LISR art.87-2).

- En el caso de ganancias de capital inmobiliario, la base imponible está constituida por la renta neta resultante de aplicar una deducción única del **20%** de la renta bruta, o total devengado o percibido por el contribuyente. por tanto, la tributación efectiva es de un **12%** (LISR art.80)
- En el caso de ganancias de capital mobiliario, la base imponible está constituida por la renta neta resultante de aplicar una deducción única del **30%** de la renta bruta, o total devengado o percibido por el contribuyente. por tanto, la tributación efectiva es de un **10,5%** (LISR art.81)

- En caso de transmisiones de bienes sujetos a registro público, las ganancias de capital están sujetas a una retención final a los tipos progresivos de la escala siguiente (LISR art.87-4):

Equivalente en córdobas del valor del bien en US\$		Tipo (%)
DE	HASTA	
0,01	50.000,00	1,00%
50.000,01	100.000,00	2,00%
100.000,01	200.000,00	3,00%
200.000,01	300.000,00	4,00%
300.000,01	400.000,00	5,00%
400.000,01	500.000,00	6,00%
500.000,01	A más	7,00%

Por su parte, las ganancias de capital derivadas de operaciones con paraísos fiscales está sujetas a un tipo del **30%** (LISR art.87-3).

Deducciones personales

Analizamos:

Deducciones

(LISR art.21)

Los contribuyentes del impuesto pueden aplicar las siguientes deducciones de la totalidad de rentas de trabajo no exentas:

- El **25%** de los gastos de educación, salud y servicios profesionales, hasta una cuantía máxima actualmente vigente de **C\$ 15.000**.
- las contribuciones a la seguridad social.
- las aportaciones a fondos de pensiones o ahorro autorizados.

Las deducciones aplicables a la renta derivada de actividades empresariales y profesionales ya han sido tratadas anteriormente en la sección correspondiente a las empresas.

Deducciones personales y familiares en la base

No se aplican es tipo de deducciones en Nicaragua.

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

No se aplican este tipo de créditos fiscales personales o familiares en Nicaragua.

Pérdidas

Las **pérdidas operativas** pueden ser trasladadas hacia adelante para ser compensadas frente a los beneficios operativos de los 3 ejercicios fiscales siguientes (LISR art.46). El traslado hacia atrás de las pérdidas no está permitido.

Los contribuyentes que obtienen **pérdidas de capital** pueden efectuar su compensación con ganancias del período fiscal inmediato siguiente, previa autorización de la Administración Tributaria. Si el resultado de la compensación es negativo, las pérdidas de capital pueden diferirse para ser aplicadas frente a las ganancias de capital percibidas en los 3 períodos fiscales siguientes. (LISR art.86).

Tipo de gravamen

Analizamos:

Rentas y Ganancias de Capital

En **2021**, el tipo general del impuesto sobre la renta es del **30%**. Este tipo se aplica a la renta derivada de actividades empresariales y profesionales (LISR art.52).

No obstante, cuando la renta bruta anual derivada de actividades empresariales y profesionales es inferior a **C\$ 12 millones**, se aplican los siguientes tipos progresivos:

Renta neta anual (C\$)	Tipo (%)
Hasta 100.000	10
100.000,01 a 200.000,00	15
200.000,01 a 350.000,00	20
350.000,01 a 500.000,00	25
Más de 500.000	30

Por su parte, las personas físicas residentes que perciben rentas del trabajo están sujetas al impuesto a tipos progresivos, de acuerdo con la tabla de tipos siguiente (LISR art.23):

Renta neta anual (C\$)	Cuota (C\$)	Tipo (%)
Hasta 100.000	0	10
100.000,01 a 200.000,00	0	15
200.000,01 a 350.000,00	15.000	20
350.000,01 a 500.000,00	45.000	25
Más de 500.000	82.500	30

Ganancias de capital

Los tipos de gravamen aplicados a las **ganancias de capital** han sido analizados anteriormente.

Retenciones por pagos internos

Los dividendos e intereses derivados por las personas físicas residentes son gravados mediante una retención final del **15%**, aplicable al **70%** de la cuantía bruta. Las regalías derivadas por personas físicas residentes son gravadas a un tipo de retención final del **15%** sobre la cuantía bruta.

Retenciones sobre pagos a no residentes

(LISR art.53)

Las rentas de trabajo y las de actividades empresariales y profesionales derivadas por personas físicas no residentes están sujetas a una retención final del **20%** sobre la cuantía bruta (LISR art.53-3). No obstante, las rentas de fuente nicaragüense derivadas por personas físicas residentes en un paraíso fiscal están sujetas a una retención del **30%** sobre la cuantía bruta (LISR art.49).

Dividendos

Generalmente sujetos a una retención final del **15%**, sobre el **70%** de la renta bruta (RLISR art.62-a).

Intereses

Generalmente sujetos a una retención final del **15%**, sobre el **70%** de la renta bruta (**10%** en el caso de pagos por intereses a determinados bancos internacionales no residentes) (RLISR art.62-a).

Regalías

Generalmente sujetas a una retención final del **15%** sobre la cuantía bruta (RLISR art.62-b).

Otras rentas

Los honorarios por servicios prestados abonados a no residentes, excluidas las remesas, están sujetos a una retención final del **25%** (LISR art.24-2).

Las rentas de capital inmobiliario están sujetas a una retención final del **15%** sobre el **80%** de la cuantía bruta (LISR art.80).

C. Pago Mínimo Definitivo del Impuesto sobre la Renta

(Ley de Concertación Tributaria: Ley N° 822 y sus modificaciones – LISR; Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria: Decreto N° 01-2013 y sus modificaciones – RLISR -)

Sujeto pasivo y hecho imponible

Los contribuyentes del IR que llevan a cabo actividades económicas, están sujetos al denominado *Pago Mínimo Definitivo del IR*, que resulta de aplicar la alícuota respectiva a la renta bruta gravable de dichas actividades (LISR art.58).

Por el contrario, están exceptuados del pago mínimo definitivo los contribuyentes (LISR art.59):

- del IR, durante los primeros años de inicio de sus operaciones mercantiles, siempre que la actividad haya sido constituida con nuevas inversiones, excluyéndose las inversiones en adquisiciones locales de activos usados y los derechos preexistentes.
La excepción anterior no aplica a los consorcios ni a los contribuyentes trasladados del régimen simplificado al régimen general;
- sujetos a precios de ventas regulados o controlados por el Estado;
- por las inversiones sujetas a un plazo de maduración debidamente autorizadas;
- formalmente inactivos;
- que interrumpen su actividad por causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas;
- sujetos a regímenes simplificados;
- exentos legalmente del IR por sus actividades económicas; y
- que realizan actividades vinculadas a la seguridad alimentaria o al mantenimiento del poder adquisitivo de la población (por un máximo de 2 años cada 5 años), previa autorización de la Administración Tributaria.

Los contribuyentes exceptuados del pago mínimo definitivo no pueden compensar las pérdidas del periodo exento contra las rentas de períodos fiscales subsiguientes.

En ningún caso, el traspaso de pérdidas de períodos anteriores puede afectar a la cuantía de pago mínimo definitivo cuando ésta sea mayor que el IR anual (LISR art.60).

Base imponible y tipo de gravamen

El pago mínimo definitivo del IR se aplica a los tipos siguientes (LISR art.61):

- **Grandes contribuyentes** (renta bruta anual superior a 160 millones): 3%, exceptuando la actividad pesquera desarrollada en la Costa Caribe de Nicaragua, cuyo tipo es del 2%;
- **Principales contribuyentes** (renta bruta anual situada entre 60 y 160 millones: 2%; y
- Demás contribuyentes: 1%.

La Ley 987 introduce una norma anti elusión frente al pago mínimo definitivo. En caso de que los contribuyentes realicen operaciones destinadas a segregar operaciones para disminuir deliberadamente sus rentas brutas con objeto de reducir su tipo de gravamen aplicable, la Administración Tributaria está

facultada para identificar esas operaciones y aplicar el tipo de gravamen correspondiente, teniendo en cuenta la existencia de vinculación o afinidad de intereses tales como (LISR art.61 bis):

- La presencia común de accionistas, miembros directivos y ejecutivos;
- La facultad de nombrar o destituir personas;
- El otorgamiento de préstamos por cuantía significativas en relación con el patrimonio del prestatario o sin garantías adecuadas;
- La frecuente asunción de riesgos compartidos;
- Determinadas relaciones de parentesco;
- Otras.

Determinación del impuesto

(LISR art.62)

El pago mínimo definitivo se determina aplicando los tipos de gravamen anteriores sobre la renta bruta gravable. Los contribuyentes pueden acreditar las retenciones a cuenta soportadas por el IR y los créditos tributarios a su favor, de la cuantía anterior.

Liquidación y pago del impuesto

El pago mínimo definitivo se formaliza mediante anticipos mensuales. La cuota líquida final del impuesto sobre la renta está constituida por la cuantía mayor correspondiente al pago mínimo del impuesto o la del impuesto sobre la renta determinado al final del ejercicio (LISR art.63).

En caso de saldo a favor, éste puede ser aplicado mensualmente en el mismo período fiscal de la aportación y trasladarse a los meses siguientes. Si en el último mes del período fiscal persiste un saldo a favor, éste puede ser liquidado y aplicado frente al impuesto sobre la renta anual del periodo.

El pago mínimo definitivo se liquida y declara en la misma declaración del IR de rentas de actividades económicas del período fiscal correspondiente (LISR art.64).

D. Impuesto Especial a los Casinos, Máquinas y Mesas de Juego

(Ley de Concertación Tributaria: Ley N° 822 y sus modificaciones – LIECMMJ; Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria: Decreto N° 01-2013 y sus modificaciones – RLIECMMJ)

Hecho imponible

(LIECMMJ arts.230-231)

El denominado *Impuesto Especial a los Casinos, Máquinas y Mesas de Juegos*, es un impuesto directo, de carácter territorial, que grava a los sujetos pasivos titulares de la explotación de:

- Máquinas de juegos; y
- Mesas de juegos.

Sujeto pasivo

(LIECMMJ art.232)

Son contribuyentes sujetos a este impuesto, las personas físicas y jurídicas que realizan estas actividades.

Base imponible y Tipo de gravamen

(LIECMMJ art.233)

El impuesto se aplica a cada una de las mesas y máquinas de juegos en explotación, en base a los tipos siguientes:

- **Mesas de juegos:** A partir de 2020, el impuesto se aplica a una cuantía equivalente en Córdobas de **US\$500.00**, al tipo de cambio oficial del Banco Central de Nicaragua (BCN);
- **Máquinas de juegos:** una cuantía equivalente en córdobas de **US\$40.00**, al tipo de cambio oficial del Banco Central de Nicaragua (BCN).

Liquidación y pago del impuesto

(LIECMMJ art.234)

El impuesto se liquida mensualmente sobre las mesas y máquinas de juegos, respectivamente. El impuesto constituye un pago mínimo definitivo a cuenta del Impuesto sobre la Renta anual, en sustitución del Pago Mínimo Definitivo sobre ingresos brutos.

Este impuesto no es deducible como coste o gasto en la liquidación del ISR anual de actividades económicas (LIECMMJ art.235).

II. Impuestos sobre la Propiedad

No se aplican este tipo de impuestos en Nicaragua.

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

A. Impuesto al Valor Agregado - IVA

(Ley de Concertación Tributaria: Ley N° 822 y sus modificaciones – LIVA; Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria: Decreto N° 01-2013 y sus modificaciones – RLIVA)

Hecho Imponible

(LIVA art.107)

El denominado *Impuesto al Valor Añadido IVA*, es un impuesto indirecto que grava el consumo general de bienes o servicios y el uso o disfrute de los bienes, mediante la técnica del valor agregado y se aplica sobre las entregas de bienes y servicios y las importaciones.

A efectos del impuesto, se entiende por **venta** a las operaciones que implican el traslado de dominio o la facultad de disposición de los bienes, con independencia de la denominación asignada por las partes y de la existencia o no de un precio pactado. También se entiende por venta (LIVA art.124):

- Las donaciones efectuadas sin derecho a deducción en el impuesto sobre la renta.
- Las adjudicaciones en favor del acreedor.
- La ausencia injustificada de bienes de los inventarios, cuando dicha ausencia no es deducible del IR de rentas de actividades económicas.
- El autoconsumo o el uso privado de los bienes de una empresa, cuando no sea deducible del IR de rentas de actividades económicas.
- Las bonificaciones y descuentos que no son imputables como ingresos a efectos del impuesto sobre la renta.
- La destrucción de bienes o mercancías, no deducibles a efectos del impuesto sobre la renta.
- Las entregas (por los productores a sus clientes) de bienes muebles fabricados por los primeros, utilizando materiales o bienes (total o parcialmente) suministrados por el segundo.
- Los fideicomisos.
- La venta electrónica de bienes (tangibles e intangibles) a través de Internet.
- La adquisición de bienes tangibles en Nicaragua importados libres de derechos de aduana.

Por otra parte, se consideran **prestaciones de servicios y cesiones del uso y disfrute** de bienes a las operaciones (onerosas y gratuitas), distintas de las transferencias de dominio y enajenaciones de bienes. Están incluidos en esta definición, las siguientes **prestaciones de servicios y cesiones del uso y disfrute** de bienes siguientes (LIVA art.132):

- Los servicios profesionales y técnicos prestados por personas físicas (sin incluir el trabajo asalariado).
- Las entregas de inmuebles, incluyendo las que implican la incorporación de bienes muebles a un inmueble.
- Los tickets de entrada a espectáculos públicos o privados, así como las cuotas de membresía que otorgan derecho a recibir o enajenar bienes y servicios; y

- El arrendamiento de bienes y las cuantías por amortización del canon mensual de los arrendamientos financieros.

Por el contrario, no constituyen prestaciones de servicios (LIVA art.135):

- Los contratos laborales celebrados de acuerdo con la legislación laboral
- Los servicios profesionales y técnicos prestados al Estado, ejercidos en la práctica como relación laboral.

El impuesto se devenga:

- En las **enajenaciones de bienes**: en el momento en que se producen los actos siguientes (LIVA art.125):
 - ◆ Se emite la factura;
 - ◆ Se abona el importe de la contraprestación;
 - ◆ Se efectúa la entrega; y
 - ◆ En la fecha de realización del acto, para las demás operaciones consideradas como ventas.
- En las **importaciones**: en el momento de aceptación de la declaración aduanera de importación (LIVA art.129).
- En las **prestaciones de servicios y en las cesiones de uso y disfrute de bienes**: en el momento en que (LIVA art.133):
 - ◆ Se emite la factura.
 - ◆ Se abona la contraprestación pactada.
 - ◆ Se exige la contraprestación.

Sujetos Pasivos

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas físicas, jurídicas y demás entidades que realizan operaciones gravadas, incluido el Estado, las regiones autónomas, las instituciones nacionales y los municipios, así como los EP que efectúan operaciones gravadas (LIVA art.110).

Por el contrario, se encuentran exentos del traslado del IVA en aquellas operaciones destinadas exclusivamente a sus fines constitutivos, los sujetos siguientes (LIVA art.111):

- Las universidades y centros de educación técnica superior;
- Los poderes del Estado, por las donaciones recibidas;
- El gobierno central (y sus empresas adscritas) y los gobiernos municipales o regionales, por la maquinaria, equipos, repuestos y demás materiales empleados en la construcción y mantenimiento de carreteras y en la limpieza pública;
- El ejército de Nicaragua y la policía nacional;
- Los Bomberos y la Cruz Roja;
- Las iglesias, confesiones religiosas, asociaciones y fundaciones religiosas con personalidad jurídica, por los bienes destinados exclusivamente a sus fines religiosos;
- Las cooperativas de transporte, por los equipos, insumos y repuestos, utilizados en la prestación servicios de transporte público;
- Las misiones diplomáticas y consulares, y sus representantes, en base a reciprocidad; y
- Las agencias y organismos internacionales de cooperación, incluidos sus agentes, de acuerdo con los convenios y acuerdos suscritos por Nicaragua.

Base Imponible

En la **venta de bienes** (LIVA art.126):

La base imponible está constituida por el precio de la operación establecido en la factura, más los impuestos, servicios o la financiación no exenta del impuesto y cualquier otro concepto, excepto en los casos siguientes:

- En las ventas de **bebidas alcohólicas, cerveza, cigarros** (puros), cigarrillos (puritos), cigarrillos, **aguas gaseadas** y aguas gaseadas con adición de azúcar o aromatizadas: la base imponible es el precio al detallista; y
- En las **faltas de inventario, destrucción de bienes y donaciones** no deducibles a efectos del ISR de rentas de actividades económicas: la base imponible está constituida por la cuantía mayor correspondiente al precio consignado en las facturas o el valor de mercado.

En caso de venta de bienes gravados que incluyen la prestación de servicios no gravados, la base imponible es el valor conjunto de la enajenación y de la prestación del servicio.

En las **importaciones** (LIVA art.130):

La base imponible del IVA está constituida por el valor en aduana, más los tributos adicionales y demás gastos incluidos en la declaración aduanera. Esta misma base se aplica en caso de importadores exentos de tributos arancelarios, con excepción del IVA, excepto en los casos siguientes, en los que la base se determina:

- En las **importaciones ocasionales**: como en el párrafo anterior, más un margen de comercialización del **30%**.
 - ◆ Este margen de comercialización no se aplica en la importación de bienes destinados para uso o consumo propio demostrado ante la Administración Aduanera;
- En la **enajenación** de bienes importados previamente con exoneración aduanera: por el valor en aduana, más los tributos vigentes en el momento de la importación, menos la depreciación; y
- En las **importaciones** de los siguientes bienes: aguas gaseadas, aguas gaseadas con adición de azúcar o aromatizadas, bebidas energéticas, jugos, refrescos, bebidas alcohólicas, vinos, cervezas, cigarrillos, cigarros (puros), cigarrillos (puritos) y la picadura de tabaco: por el precio al detallista.

En la **prestación de servicios** y cesiones del uso y disfrute de bienes (LIVA art.134):

La base imponible del IVA está constituida por el valor de la contraprestación, más las cuantías adicionales por cualquier otro concepto.

En caso de prestaciones de servicios o cesiones del uso y disfrute de bienes gravados que incluyen la venta indispensable de bienes no gravados, el IVA se aplica sobre la cuantía conjunta de la prestación del servicio, uso o disfrute de bienes y la enajenación.

Tipo de gravamen

(LIVA art.109)

El tipo general del IVA es del **15%**, salvo en caso de las exportaciones de bienes y de servicios prestados al exterior, sobre las que se aplica un tipo del **0%**.

Se consideran exportaciones la salida del territorio aduanero nacional de las mercancías de producción nacional, para su uso o consumo definitivo en el exterior. Este mismo tratamiento se aplica a los servicios prestados a usuarios no residentes.

Exenciones

Se aplica una exención (sin derecho a la deducción del IVA soportado previamente) a las siguientes operaciones relacionadas con:

Las **ventas de bienes** siguientes (LIVA art.127):

- Libros, folletos, revistas, material escolar y científico, diarios y otras publicaciones periódicas, así como los insumos y materias primas necesarios para su elaboración;
- Medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, órtesis, prótesis, equipos clínicos, oxígeno clínico u hospitalario, reactivos químicos, sillas de ruedas, etc., así como los elementos, repuestos, insumos y materias primas necesarias para su elaboración;
- Equipo e instrumental médico de todo tipo para la medicina humana;
- Los bienes agrícolas no transformados o envasados siguientes: arroz, maíz, trigo, frijol negro y rojo, tomate, cebolla blanca y amarilla, chiltoma, repollo, papas, banano, plátano, sorgo, soya, caña de azúcar y almendra de palma;
- El arroz con calidad menor o igual a **80/20**, aceite vegetal de soya y palma; sal comestible; azúcar de caña suifitada, excepto azúcares especiales; y el café molido en presentaciones menores o iguales a **115** gramos;
- Huevos de gallina, tortilla de maíz, pinol y pinolillo, harina de trigo, pan simple y pan dulce artesanal tradicional, excepto reposterías y pastelerías; levaduras vivas para uso exclusivo en la fabricación del pan simple y pan dulce artesanal tradicional; harina de maíz y harina de soya;
- Leche modificada, maternizada, íntegra y fluida; preparaciones para la alimentación de lactantes a base de leche; y el queso artesanal;
- Los animales vivos, excepto mascotas y caballos de raza;
- Los pescados frescos;
- Las siguientes carnes frescas, refrigeradas o congeladas (no sometidas a proceso de transformación), embutidos o envase:
 - ◆ La carne de res (en sus diferentes cortes y despojos), incluida la carne molida corriente; excepto filetes, lomos, costilla, otros cortes especiales y la lengua;
 - ◆ La carne de cerdo (en sus diferentes cortes y despojos), excepto filetes, lomos, chuletas, costilla y tocino; y
 - ◆ La carne de pollo (en sus diferentes piezas y despojos), incluido el pollo entero, excepto la pechuga con o sin alas y filetes;
- El gas butano, propano (o una mezcla de ambos), en envases de hasta de **25** libras;
- El petróleo crudo o parcialmente refinado o reconstituido, así como los derivados del petróleo gravados, por el Impuesto Específico Conglobado a los Combustibles (IECC) y el Impuesto Especial para el financiamiento del Fondo de Mantenimiento Vial (IEFOMAV);
- Los bienes muebles usados;
- La transmisión de bienes inmuebles;
- Los bienes adquiridos por empresas que operan bajo el régimen de puertos libres;
- Las realizadas en ferias internacionales o centroamericanas que promueven el desarrollo de los sectores agropecuario, micro, pequeña y mediana empresa, por los bienes relacionados directamente a las actividades de dichos sectores;
- Los billetes y monedas de circulación nacional, los juegos de la Lotería Nacional, los juegos de loterías autorizados, las participaciones sociales, especies fiscales emitidas o autorizadas por el MHCP y demás títulos valores, con excepción de los certificados de depósitos que incorporan la posesión de bienes cuya venta está sujeta al IVA; y
- Los paneles y baterías solares de ciclo profundo, utilizados para la generación eléctrica con fuentes renovables y las lámparas y bujías ahorrativas de energía eléctrica.

Las **importaciones o internaciones** de (LIVA 131):

- bienes cuya venta se encuentra exenta en Nicaragua, excepto los bienes muebles usados;
- bienes importados por nicaragüenses residentes en el extranjero y el menaje doméstico, de acuerdo con la legislación aduanera;
- bienes importados temporalmente, reimportados u objeto de tránsito; y
- bienes almacenados bajo control aduanero por empresas que operan bajo el régimen de puertos libres.

Las **prestaciones de servicios** (LIVA art.136):

- Médicos y dentales de salud humana, exceptuando los de medicina estética no derivados de enfermedades y accidentes;
- Las primas de seguros agrícolas y de vehículos obligatorios;
- Espectáculos o eventos deportivos sin fines de lucro;
- Eventos religiosos promovidos por iglesias, asociaciones y confesiones religiosas;
- Transporte interno aéreo, terrestre, lacustre, fluvial y marítimo;
- Transporte de carga aéreo, terrestre, lacustre, fluvial y marítimo para la exportación;
- Educativos prestados por entidades docentes;
- Suministro de energía eléctrica para riego en actividades agropecuarias;
- Suministro público de agua potable;
- Los servicios bancarios y de microfinanzas;
- Los intereses, incluidos los del arrendamiento financiero;
- Las comisiones por operaciones bursátiles realizadas en bolsas de valores y bolsas agropecuarias debidamente autorizadas;
- De factoring;
- De arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda sin amueblar; y
- De arrendamiento de tierras, maquinaria o equipo para uso agropecuario, forestal o acuícola.

Determinación del Impuesto

Los contribuyentes deben trasladar el IVA a las personas que adquieren los bienes, reciben los servicios o utilizan y disfrutan de los bienes. La cuantía trasladada constituye el **débito fiscal**. El IVA no forma parte de su misma base imponible y no se considera ingreso a efectos del impuesto sobre la renta, ni de otros impuestos (LIVA art.114).

Por otra parte, el contribuyente puede acreditar la cuantía del IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios o sobre las importaciones de bienes sobre operaciones gravadas con el tipo general o del **0%**. En el caso de operaciones exentas, el IVA no acreditable se considera un coste o gasto deducible a efectos del impuesto sobre la renta (LIVA art.116).

La acreditación consiste en restar de la cuantía del IVA trasladado (**débito fiscal**), la cuantía del IVA soportado por la importación de bienes y servicios (**crédito fiscal**). El derecho de acreditación es personal y, por tanto, no es transmisible, salvo en el caso de fusiones y otros cambios en las empresas (LIVA art.117).

Liquidación y pago del impuesto

El IVA se liquida mensualmente. La Administración Tributaria puede determinar periodos especiales de liquidación y pago en casos particulares (LIVA art.137).

Los contribuyentes deben presentar una declaración mensual en los 5 primeros días del mes siguiente al del periodo gravado (RLIVA art.97-2.c).

El pago del saldo del IVA incluido en la declaración se efectúa (LIVA art.139):

- En caso de **ventas, prestaciones de servicios y cesiones de uso y disfrute de bienes**: mensualmente, en los 5 primeros días del mes siguiente al periodo gravado en el caso de grandes contribuyentes, o hasta el día 15 para los demás contribuyentes (RLIVA art.98-3).
- En las **importaciones**: en la declaración aduanera, con anterioridad al retiro de los bienes.
- En las ventas posteriores a la importación de los bienes con exoneración aduanera,

En caso de saldo a favor del contribuyente, este puede imputarlo a los periodos siguientes.

Si tras la compensación de otros adeudos de IVA, persiste el saldo positivo, la Administración Tributaria debe proceder a su reembolso en dos cuotas iguales sucesivas del 50% en los 60 días posteriores a la solicitud y del restante 50% a los 60 días hábiles posteriores a la fecha del primer reembolso (LIVA art.140).

IV. Impuestos Selectivos

- A. Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)
- B. Impuesto sobre los Derivados del Petróleo (Impuesto Especial para el Financiamiento del Fondo de Mantenimiento Vial - IEFOMAV)
- C. Impuesto Específico al Consumo de Cigarrillos
- D. Impuesto Específico Conglobado a los Combustibles - IECC

A. Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)

(Ley de Concertación Tributaria: Ley N° 822 y sus modificaciones – LISC; Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria: Decreto N° 01-2013 y sus modificaciones – RLISC)

El denominado *Impuesto Selectivo al Consumo – ISC*, es un impuesto monofásico que grava la enajenación, importación e internación de bienes, de acuerdo con la técnica del IVA, excepto en el caso del azúcar que está gravado mediante un tipo *ad valorem*, sin derecho a la acreditación (LISC art.155).

Hecho imponible

El impuesto grava las operaciones siguientes efectuadas en Nicaragua (LISC art.149):

- Enajenación de bienes;
- Importación e internación de bienes; y
- Exportación de bienes.

El ISC no se considera ingreso (a efectos del IR o de los tributos de carácter municipal), pero forma parte de la base imponible del IVA.

El ISC es un impuesto indirecto que grava el consumo selectivo de bienes o mercancías, identificadas y clasificadas arancelariamente en los Anexos I y II de la presente Ley (LISC art.150).

A efectos del impuesto, se entiende por **venta** a las operaciones que implican el traslado de dominio o la facultad de disposición de los bienes, con independencia de la denominación asignada por las partes y de la existencia o no de un precio pactado. También se entiende por venta (LIVA art.165):

- Las donaciones efectuadas sin derecho a deducción en el impuesto sobre la renta.
- Las adjudicaciones en favor del acreedor.
- La ausencia injustificada de bienes de los inventarios, cuando ésta no es deducible del IR de rentas de actividades económicas.
- El autoconsumo o el uso privado de los bienes de una empresa, cuando no es deducible del IR de rentas de actividades económicas.
- Las bonificaciones y descuentos, cuando exceden de la cuantía anual permitida.
- La destrucción de bienes o mercancías, no deducibles a efectos del impuesto sobre la renta.
- La entrega por el productor a su cliente de bienes muebles fabricados por el primero, utilizando materiales o bienes total o parcialmente suministrados por el segundo.
- La venta electrónica de bienes (tangibles e intangibles) a través de Internet.
- La adquisición de bienes tangibles en Nicaragua que hayan sido importados en el país libres de derechos de aduana.

Asimismo, se entiende por **importaciones**, el ingreso de bienes tangibles extranjeros y la adquisición en Nicaragua de bienes tangibles enajenados por personas que los introducen libres de impuestos, para su uso o consumo definitivo en Nicaragua (LISC art.169).

El ISC también grava el **azúcar y la sacarosa**, que no puede ser gravada en su enajenación, importación o internación con ningún otro tributo regional o municipal (LISC art.173).

Por otra parte, el ISC se devenga:

En las ventas de bienes (LISC.art.166):

- En la fecha de emisión de la factura;
- En la de abono del precio del bien; y
- En el que se efectúa su entrega.

En el caso de las **importaciones**, el impuesto se devenga en el momento de aceptación de la declaración aduanera (LISV art.170).

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos de este impuesto a (LISC art.152):

- Los **fabricantes o productores**, por la enajenación de bienes gravados;
- Los **ensambladores** y las personas que encargan a otros la fabricación o producción de bienes gravados;
- Las personas físicas o jurídicas, fideicomisos, fondos de inversión, entidades y colectividades, que importan o introducen bienes gravados, o en cuyo nombre se efectúa la importación o introducción;
- Los fabricantes o productores, por la enajenación de bebidas alcohólicas, cervezas y alcohol etílico; y
- Los importadores en la importación y en la primera enajenación de bebidas alcohólicas, cervezas y alcohol etílico.

En el caso del **azúcar y la sacarosa**, son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas, fideicomisos, fondos de inversión, entidades y colectividades, así como los establecimientos permanentes, los fabricantes o productores que enajenan o importan bienes gravados, o en cuyo nombre se efectúa su importación o internación (LISC art.174).

Por el contrario, se encuentran exentos del pago del ISC por las actividades destinadas a sus fines constitutivos, las personas siguientes (LISC art.153):

- Las Universidades y los Centros de Educación Técnica Superior;
- Los Poderes de Estado, por las donaciones recibidas;
- El Gobierno Central y sus empresas adscritas, los gobiernos municipales, gobiernos regionales, en cuanto a maquinaria, equipos y sus repuestos, asfalto, cemento, adoquines, y de vehículos y sus repuestos empleados en la construcción y mantenimiento de carreteras, caminos, calles y en la limpieza pública;
- El Ejército de Nicaragua y la Policía Nacional;
- Los Cuerpos de Bomberos y la Cruz Roja Nicaragüense;
- Las iglesias, denominaciones, confesiones religiosas constituidas como asociaciones y fundaciones religiosas que tengan personalidad jurídica en cuanto a los bienes destinados exclusivamente para fines religiosos;
- Las cooperativas de transporte, en cuanto a equipos de transporte, llantas nuevas, insumos y repuestos, utilizados para prestar servicios de transporte público;
- Las representaciones diplomáticas y consulares, y sus representantes, siempre que exista reciprocidad, excepto los nacionales que presten servicios en dichas representaciones; y
- Las misiones, organismos y agencias internacionales de cooperación, así como sus representantes; los programas y proyectos financiados por la cooperación internacional ejecutados por las organizaciones sin fines de lucro registradas en las instancias correspondientes; y los programas y proyectos públicos financiados con recursos de la cooperación internacional conforme convenios y acuerdos suscritos por el gobierno de la República de Nicaragua. Se exceptúan los nacionales que presten servicios en dichas representaciones y organizaciones.

Base imponible

En la **venta de bienes** (LISC art.167):

La base imponible está constituida por el precio de venta del fabricante o productor, excepto en los casos siguientes:

- En las **ventas** de jugos, refrescos, aguas gaseadas y aguas gaseadas con adición de azúcar o aromatizadas y bebidas energéticas: la base imponible es el precio al detallista.
 - ◆ En el caso de **bebidas alcohólicas, vinos y cervezas**, la base imponible es:
 - ◆ Para el impuesto *ad valorem*: el precio al detallista; y,
 - ◆ Para el impuesto específico: el litro de alcohol; y,
 - ◆ En el caso de los **cigarros** (puros), **cigarritos** (puritos) y **cigarrillos**: la base imponible está constituida por el millar de cigarrillos (o su equivalente por unidad) y en el caso de los cigarros y cigarritos, por el peso medido por cada kilogramo.
- En las **faltas de inventario, destrucción de bienes y donaciones** no deducibles a efectos del ISR de rentas de actividades económicas: la base imponible está constituida por la cuantía mayor correspondiente al precio consignado en las facturas de bienes o mercancías similares del mismo responsable recaudador o el valor de mercado.

En las **importaciones** (LISC art.171):

La base imponible del ISC está constituida por el valor en aduana, más los tributos adicionales y demás gastos incluidos en la declaración aduanera. Esta misma base se aplica en caso de importadores exentos de tributos arancelarios, con excepción del IVA. Esta misma base se aplica cuando el importador está exento de aranceles, pero no del ISC, excepto en los casos siguientes:

- En las **importaciones para uso o consumo propio**: la base imponible se determina como en el párrafo anterior.
- En la enajenación de bienes importados previamente con exoneración aduanera: la base imponible es el valor en aduana, más los tributos vigentes en el momento de la importación, menos la depreciación; y
- En las importaciones de los siguientes bienes: jugos, refrescos, aguas gaseadas, aguas gaseadas con adicción de azúcar o aromatizadas, y bebidas energéticas: la base imponible es el precio al detallista.
 - ◆ En el caso de bebidas alcohólicas, vinos y cervezas, la base imponible es:
 - ◆ Para el ad valorem: el precio al detallista; y,
 - ◆ Para el impuesto específico: el litro de alcohol.
 - ◆ En el caso de los cigarros (puros), cigarritos (puritos) y cigarrillos la base imponible está constituida por el millar de cigarrillos (o su equivalente por unidad) y en el caso de los cigarros y cigarritos, por el peso medido por cada kilogramo.

En el caso del **azúcar**, la base imponible está constituida por el precio de venta del fabricante o productor (LISC art.175).

Tipo de gravamen

(LISC art.151)

Los tipos de gravamen aplicables sobre los bienes gravados con el ISC se incluyen en los **Anexos I y II**.

En el caso de las bebidas alcohólicas, vinos y cervezas, el ISC está conformado por un tipo ad valorem establecido en el **Anexo II** y una cuota específica de **C\$ 50,00** por cada litro de alcohol. Esta cuantía se actualiza anualmente a partir del **1** de enero de **2020**.

Las exportaciones de bienes están gravadas con un tipo del **0%**.

Por su parte, el tipo aplicable al azúcar y la sacarosa es del **2%** (LISC art.176).

Determinación del impuesto

Los contribuyentes del impuesto deben trasladar el ISC a las personas que adquieren los bienes gravados. La cuantía trasladada constituye el **débito fiscal**. El ISC no forma parte de su misma base imponible y no se considera ingreso a efectos del impuesto sobre la renta, ni de otros impuestos (LISC art.156).

Por otra parte, el contribuyente puede acreditar la cuantía del ISC soportado en sus adquisiciones de bienes o sobre las importaciones sobre las materias primas e insumos utilizados en la producción de bienes gravados, así como aquellos bienes finales importados gravados con este impuesto y cuya enajenación está sujeta al precio al detallista. En el caso de operaciones exentas, el ISC se considera un coste o gasto deducible a efectos del impuesto sobre la renta (LISC art.157).

La acreditación consiste en restar de la cuantía del ISC trasladado (**débito fiscal**), la cuantía del ISC soportada por la importación de bienes y servicios (**crédito fiscal**). El derecho de acreditación es personal y, por tanto, no es transmisible, salvo en el caso de fusiones y otros cambios en las empresas (LISC art.158).

Exenciones

Se aplica una exención en el ISC, en el caso de las ventas a los bienes (LISC art.168):

- No incluidos en el **Anexo I y II**; y
- Enajenados y adquiridos por empresas que operan bajo el régimen de puertos libres.

Por su parte, se aplica una exención en el ISC a (LIS art.172):

- Los sujetos exentos del ISC, en la enajenación de bienes, incluidos en el apartado de los sujetos pasivos arriba;
- Los bienes importados por nicaragüenses residentes en el extranjero y el menaje doméstico, de conformidad con la legislación aduanera;
- Los bienes importados temporalmente, reimportados u objeto de tránsito; y
- Los bienes adquiridos por empresas que operan bajo el régimen de puertos libres.

Liquidación y pago del impuesto

El ISC se liquida mensualmente utilizando la técnica débito-crédito. La Administración Tributaria determina períodos especiales de liquidación, declaración y pago para casos particulares (LISC art.178).

El ISC se abona de la manera siguiente (LISC art.180):

- En la **enajenación de bienes**: el pago se efectúa mensualmente a la Administración Tributaria, a más tardar el **quinto** día calendario subsiguiente al período gravado; o en menores plazos;
- En las **importaciones**: el pago se efectúa en base a la declaración aduanera correspondiente, con anterioridad al retiro de las mercancías; y
- En las ventas posteriores a la importación de bienes o mercancías con exoneración aduanera: el pago se efectúa de acuerdo con las normas reglamentarias.

En caso de **saldo a favor** del contribuyente, este puede imputarlo a los periodos siguientes (LISC art.181).

En caso de **exportaciones**, el saldo a favor del exportador se aplica (previa solicitud), (mediante crédito compensatorio), a otras obligaciones tributarias exigibles por orden de su vencimiento, previa solicitud del contribuyente. Si después de esta aplicación persiste un saldo a favor, el contribuyente puede solicitar la devolución ante la Administración Tributaria.

También tienen derecho a compensación o reembolso de saldo a favor, los responsables que enajenan bienes a personas exoneradas de este impuesto.

B. Impuesto sobre los Derivados del Petróleo (Impuesto Especial para el Financiamiento del Fondo de Mantenimiento Vial - IEFOMAV)

(Ley de Concertación Tributaria: Ley N° 822 y sus modificaciones – LIEFOMAV; Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria: Decreto N° 01-2013 y sus modificaciones – RLIEFOMAV)

El artículo 209, introduce el denominado *Impuesto Especial para el Financiamiento del Fondo de Mantenimiento Vial (IEFOMAV)*, un impuesto monofásico (especial y específico) a los combustibles siguientes: gasolina premium, gasolina regular y diésel.

Hecho imponible

(LIEFOMAV art.209)

El impuesto grava las **ventas** realizadas por los sujetos pasivos de bienes derivados del petróleo a las estaciones de servicio para transporte terrestre, así como los bienes destinados al **autoconsumo** de los sujetos pasivos.

Por el contrario, el impuesto no se aplica a las ventas realizadas por los sujetos pasivos a las estaciones de servicio (públicas o particulares) para transporte aéreo, marítimo, lacustre o fluvial (LIEFOMAV art.214).

A efectos del impuesto, también se consideran ventas (LIEFOMAV art.217):

- Las donaciones;
- Las adjudicaciones en favor del acreedor;
- El faltante y las mermas no permisibles de los bienes en el inventario, cuando éstos no fueren deducibles del IR de rentas de actividades económicas; y
- El autoconsumo por parte de la empresa, cuando sea deducible para fines del IR de rentas de actividades económicas.

El impuesto se devenga en el momento de (LIEFOMAV art.218):

En el caso de **ventas** (LIEFOMAV art.218):

- Emisión de la factura correspondiente.
- Abono del precio del bien.
- La entrega.
- Destino de los bienes para el autoconsumo de la empresa y sus empleados.

En el caso de **importaciones** (LIEFOMAV art.222): en el momento de aceptación de la declaración aduanera, salvo los fabricantes o distribuidores residentes, para quienes el impuesto se devenga en el momento de su venta interna.

Sujeto pasivo

(LIEFOMAV art.212)

Son sujetos pasivos del impuesto las personas (físicas y jurídicas) fabricantes e importadores de bienes derivados del petróleo gravados.

Base imponible

Está constituida:

- En el caso de **ventas**: por el litro americano consignado en la factura. Dichas ventas no pueden ser gravadas por ningún tributo municipal, el IVA, el ISC y el IECC. El impuesto no forma parte de su misma base imponible (LIEFOMAV art.219).
- En las **importaciones**: por el litro americano consignado en la factura (LIEFOMAV art.223).

Tipo de gravamen

(LIEFOMAV art.224)

El impuesto se aplica a un tipo de US\$ 0,0423 por litro (o su equivalente en córdobas al tipo de cambio oficial del Banco Central de Nicaragua). Dicho **tipo** se aplica a los bienes incluidos en las distintas partidas arancelarias.

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se liquida y declara mensualmente, en los primeros 5 días del mes siguiente al periodo gravado (RLIEFOMAV art.152-2.c).

El pago del impuesto se efectúa (LIEFOMAV art.226):

- En el caso de ventas: mensualmente, en los primeros 15 posteriores al periodo gravado.
- En las importaciones: de acuerdo con la declaración aduanera, con anterioridad al retiro de las mercancías de la aduana.

Los sujetos pasivos no pueden acreditar el IEFOMAV soportado en la enajenación, importación o internación de los bienes derivados del petróleo y, por tanto, forma parte del coste final del bien, a efectos de la determinación de la renta neta de actividades económicas (LIEFOMAV art.216).

C.

Impuesto Específico al Consumo de Cigarrillos y Otros Productos del Tabaco - IECT

(Ley de Concertación Tributaria: Ley N° 822 y sus modificaciones – LIECT; Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria: Decreto N° 01-2013 y sus modificaciones – RLIECT)

El artículo 187 de la Ley de Concertación Tributaria, introduce el denominado *Impuesto Específico al Consumo de Cigarrillos y Otros Productos del Tabaco (IEC)*.

Hecho imponible

(LIECT art.187)

El impuesto grava:

- Las ventas de estos productos fabricados en Nicaragua;
- Las importaciones.

Sujeto pasivo

(LIECT art.188)

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas (físicas y jurídicas) fabricantes o importadoras de cigarrillos.

Base imponible

(LIECT art.189)

La base imponible está constituida por **1.000** cigarrillos (o su equivalente por unidad). En caso de cigarros, cigarritos o picadura de tabaco para fabricar cigarrillos, la base es el peso por kilogramo.

Tipo de gravamen

(LIECT art.190)

A partir del 1 de enero de **2021**, el tipo del impuesto aplicable a los incisos arancelarios de acuerdo con el Sistema Arancelario Centroamericano (SAC) es la siguiente:

Año	Cigarrillos (C\$)	Cigarros, cigarritos y picadura de tabaco
2021	3.450	2.300

Liquidación y pago del impuesto

(LIECT art.192)

Los sujetos pasivos del IECT están sujetos a las mismas obligaciones que los del ISC.

D. Impuesto Específico Conglobado a los Combustibles - IECC

(Ley de Concertación Tributaria: Ley N° 822 y sus modificaciones – LIECC; Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria: Decreto N° 01-2013 y sus modificaciones – RLIECC)

El artículo 193 de la Ley de Concertación Tributaria, introduce el denominado *Impuesto Específico Conglobado a los Combustibles (IECC)*.

Hecho imponible

(LIECC art.193)

El impuesto grava la **venta e importación** de derivados del petróleo. El impuesto no forma parte de su misma base imponible y no se considera ingreso a efectos del impuesto sobre la renta o de los tributos de carácter municipal.

A efectos del impuesto, se consideran ventas aquellos actos que implican la transferencia de dominio de los bienes por parte de los propietarios, con independencia de la denominación utilizada por las partes o de la existencia o no de un precio.

Asimismo, se consideran **ventas** (LIECC art 200):

- Las donaciones y bonificaciones;
- Las adjudicaciones a favor del acreedor;
- El faltante y las mermas no permisibles de los bienes en el inventario, cuando éstos no fueren deducibles del IR de actividades económicas; y
- El autoconsumo para la empresa, cuando no sea deducible para fines del IR de actividades económicas.

El impuesto se devenga (LIECC art.201):

En el caso de **ventas**: en el momento de (LIECC art.201):

- Emisión de la factura;
- Abono del precio;
- Su entrega;
- Cuantificación de las faltas y mermas; y
- Destino de los bienes para autoconsumo de la empresa y sus empleados.

En las **importaciones**: en el momento de aceptación de la declaración aduanera, excepto para los fabricantes o distribuidores domiciliados de bienes derivados del petróleo, para quienes el hecho generador del IECC ocurrirá al momento de su enajenación interna (LIECC art.204).

Sujeto pasivo

(LIECC art.196)

Son sujetos pasivos de impuesto, las personas (físicas y jurídicas) **fabricantes o importadoras** de los productos gravados.

No obstante, se aplica una **exclusión** en la aplicación del IECC a las empresas de generación eléctrica, por las enajenaciones e importaciones utilizadas para la generación de energía eléctrica (LIECC art.197).

Base imponible

Está constituida, tanto en el caso de ventas (LIECC art. 202), como en las importaciones (LIECC art.205), por el **litro americano** consignado en la factura.

Tipo de gravamen

(LIECC art.195)

Los bienes derivados del petróleo sujetos al impuesto son gravados en base a los tipos siguientes:

Producto	Litro	
	Pacífico/Centro (US\$)	Caribe (US\$)
Turbo jet (aeropuerto)	0,0023	0,0023
AV gas	0,2384	0,2384
Gasolina premium	0,1845	0,1845
Gasolina regular	0,1837	0,1131
Varsol	0,0456	0,0456
Kerosene	0,1115	0,0579
Diesel	0,1430	0,1081
Fuel oil para energía	Exento	Exento
Fuel oil otros	0,0498	0,0498
Asfalto	0,1230	0,1230

Liquidación y pago del impuesto

(LIECC art. 206 y 207)

El IECC se liquida mensualmente, por el volumen de productos vendidos en el periodo. La declaración y pago del impuesto debe realizarse en los primeros 5 días del mes siguiente al del periodo gravado

- En las **ventas** de bienes: el pago se realiza en la Administración Tributaria, mediante pagos a cuenta
- En las **importaciones**: de acuerdo con la declaración aduanera, con anterioridad a la retirada de los bienes de la aduana.

Los sujetos pasivos del impuesto no pueden acreditar el IECC soportado en las ventas e importaciones de los bienes gravados. El impuesto forma parte del coste o gasto final para la determinación del impuesto sobre la renta neta de actividades económicas (LIECC art.199).

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

No se aplican este tipo de impuestos en Nicaragua.

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

A. Derechos Arancelarios

(Ley N° 265-1997, publicada el 17-11-1997 y sus modificaciones)

Los derechos de aduana “*ad valorem*” establecidos en el Anexo A del Acuerdo Centroamericano sobre Aranceles y Régimen Aduanero, son aplicados sobre el valor *CIF* a unos tipos del **5%, 10%, 15% o 20%**. Las importaciones también están sujetas al IVA y a los impuestos selectivos.

VII. Regímenes Simplificados

A. Régimen del Impuesto de Cuota Fija

B. Régimen de Retención Definitiva en Bolsas Agropecuarias

A. Régimen del Impuesto de Cuota Fija - ICF

(Ley de Concertación Tributaria: Ley N° 822 y sus modificaciones – LICF; Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria: Decreto N° 01-2013 y sus modificaciones – RLICF)

El artículo 245, introduce el denominado *Impuesto de Cuota Fija*, como un tributo conglobado del Impuesto sobre la Renta de Actividades Económicas y del IVA, aplicable sobre los ingresos percibidos por **pequeños contribuyentes** que realizan actividades económicas.

Se consideran **pequeños contribuyentes**, las personas físicas que perciben ingresos mensuales menores o iguales a **C\$ 100.000**. Los contribuyentes que forman parte de este régimen deben estar inscritos ante la Administración Tributaria (LICF art.246).

Las siguientes personas físicas que perciben ingresos menores o iguales a **C\$ 10.000** están **exentas** de la tarifa del régimen, aunque no del cumplimiento del resto de obligaciones (LICF art.248):

- Propietarios de pequeños negocios, con o sin local formal;
- Pequeñas pulperías; y
- Pequeños contribuyentes mayores de **60** años.

Por otra parte, quedan excluidos del Régimen (LICF art.249):

- Las personas jurídicas;
- Los importadores;
- Los exportadores;
- Los establecimientos permanentes de personas no residentes;
- Los administradores de fideicomisos;
- Las sociedades de hecho;

- Las personas físicas que ejercen profesiones liberales;
- Las personas físicas inscritas como proveedores del Estado que realizan ventas o prestaciones de servicios por una cuantía superior a **C\$50.000,00** netos por operación; y
- Los fabricantes de bebidas alcohólicas, cervezas y alcohol etílico.

Esta exclusión también se aplica a los contribuyentes ubicados en centros comerciales (LICF art.249).

De esta manera, pueden formar parte de este régimen especial, los pequeños contribuyentes que (LICF art.251):

- obtienen ingresos mensuales por ventas iguales o inferiores a **C\$ 100.000**.
- disponen de inventario de mercancías con un coste no superior a **C\$ 500.000**.

Base imponible

(LICF art.252)

La base imponible está constituida por los ingresos brutos percibidos por las ventas mensuales del pequeño contribuyente.

Tipo de gravamen

(LICF art.253)

La tarifa mensual de cuota fija aplicable a cada uno de los estratos de ventas mensuales, de los contribuyentes inscriptos en este régimen es la siguiente:

Estratos	Ingresos mensuales (C\$)	Tarifa mensual rango (C\$)
1	0,01 – 10.000,00	Exento
2	10.000,01 – 20.000,00	200,00 – 500,00
3	20.000,01 – 40.000,00	550,00 - 1.190,00
4	40.000,01 – 60.000,00	1.200,00 – 2.100,00
5	60.000,01 – 80.000,00	2.400,00 – 3.600,00
6	80.000,01 – 100.000,00	4.000,00 – 5.500,00

Liquidación y pago del impuesto

(LICF art.254)

Los contribuyentes del régimen deben efectuar el pago de la cuota mensual dentro de los **15** primeros días del mes siguiente al del periodo de liquidación.

Los contribuyentes del régimen no están obligados a presentar declaraciones ante la Administración Tributaria, ni a abonar el IR de actividades económicas, excepto las retenciones en la fuente que le sean efectuadas por contribuyentes del IR del régimen general. Tampoco están obligados a efectuar anticipos y retenciones a cuenta del IR, ni trasladar el IVA. Las retenciones por cuenta de actividades económicas efectuadas a los contribuyentes de cuota fija son acreditables de sus pagos mensuales (LICF art.259).

B. Régimen de Retención Definitiva en Bolsas Agropecuarias

(Ley de Concertación Tributaria: Ley N° 822 y sus modificaciones – LCT; Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria: Decreto N° 01-2013 y sus modificaciones – RLCT)

El artículo 260, establece la denominada *Retención Definitiva en Bolsas Agropecuarias*, que se aplica sobre los ingresos brutos percibidos por los pequeños y medianos contribuyentes, dedicados a la producción y comercialización de bienes agropecuarios efectuadas en Bolsas agropecuarias. La retención se efectúa por dichas bolsas, puestos de Bolsas y centros industriales debidamente autorizados por la administración tributaria.

Exenciones

(LCT art.264)

Las operaciones realizadas en Bolsas Agropecuarias están exentas de tributos fiscales y locales. No obstante, las rentas derivadas de la venta, cesión, comisión y servicios devengados o percibidos, así como cualquier otra renta, se encuentran afectas al pago del impuesto sobre la renta sobre actividades económicas.

Están comprendidas en este régimen, las transacciones efectuadas por los contribuyentes en Bolsas Agropecuarias con monto anual menor o igual a **C\$ 40 millones** (LCT art.265).

Base imponible

(LCT art.266)

La base imponible está constituida por el valor de la venta de bienes agropecuarios transados en las Bolsas agropecuarias.

Tipo de gravamen

(LCT art.267)

El impuesto se aplica en base a los siguientes tipos de retención definitiva:

- Arroz y la leche cruda: **1%**.
- Bienes agrícolas primarios: **1,5%**.
- Demás bienes del sector agropecuario: **2%**.

Liquidación y pago del impuesto

(LCT art.269)

Los contribuyentes del régimen deben presentar una declaración y abonar las retenciones efectuadas en el mes en los **5** primeros días del mes siguiente al del periodo gravado.

VIII. Otros

A. Impuesto de Timbres Fiscales – ITF

(Ley de Concertación Tributaria: Ley N° 822 y sus modificaciones – LITF; Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria: Decreto N° 01-2013 y sus modificaciones – RLITF)

El artículo 237, introduce el denominado *Impuesto de Timbres Fiscales (ITF)*. El impuesto se aplica sobre determinados tipos de documentos (emitidos dentro y fuera de Nicaragua), cuando producen efectos en Nicaragua. Se trata de un impuesto indirecto que grava el consumo de determinados actos jurídicos.

La tabla siguiente incluye una descripción de los actos jurídicos y las tarifas aplicadas a estos, a partir de 1 de enero de 2021 (LITF art.240):

Documentos	Córdobas (C\$)
1. Atestado de naturalización:	
a. Para centroamericanos y españoles	304,90
b. Para personas de otras nacionalidades	751,35
2. Atestados de patentes y marcas de fábricas	152,45
3. Certificados de daños o averías	550,00 - 1.190,00
4. Certificaciones y constancias, aunque sean negativas, a la vista de libros y archivos	
a. Para acreditar pagos efectuados al Fisco	32,67
b. De solvencia fiscal	32,67
c. De no ser contribuyente	32,67
d. De residencias de los extranjeros y su renovación anual	304,90
e. De sanidad para viajeros	76,22
f. De libertad de gravamen de bienes inmuebles en el Registro Público	76,22
g. De inscripción en el Registro de la Propiedad Inmueble o Mercantil	76,22
h. Del estado civil de las personas	38,11
i. Por autenticar las firmas de los Registradores de la Propiedad Inmueble, Mercantil, Industrial, Registro Central de las Personas y Registro del Estado Civil de las Personas en todos los Municipios y Departamentos de la República	76,22
j. Los demás	76,22
5. Declaración que deba producir efectos en el extranjero	152,45
6. Expedientes de juicios civiles de mayor cuantía, mercantiles y de tramitación administrativa o tributaria, cada hoja	16,33
7. Incorporación de profesionales graduados en el extranjero (atestado)	152,45
8. Obligaciones de valor indeterminado	76,22
9. Poderes especiales y generales judiciales	76,22
10. Poderes especialísimos, generalísimos y generales de administración	108,89

Documentos	Córdobas (C\$)
11. Poderes (sustitución de)	Igual que el poder sustituido
12. Promesa de contrato de cualquier naturaleza	Igual que el contrato u obligación respectiva
13. Papel sellado:	
a. De protocolo, cada pliego	10.88
b. De testimonio, cada hoja	16.33
14. Prórrogas de obligaciones o contratos	Igual que el contrato u obligación prorrogada
15. Reconocimiento de cualquier obligación o contrato especificado en esta Ley	Igual que la obligación o contrato reconocido
16. Reconocimiento de cualquier obligación o contrato no especificado en esta Ley	152,45
17. Registro de marcas de fábrica y patentes (atestado de)	76,22
18. Servidumbre (constitución de)	76.22
19. Títulos o concesiones de riquezas naturales:	
a. De exploración	1.524,40
b. De explotación	15.244,48

Fuente: Acuerdo Ministerial N° 013-2020, de 18-12-2020

Liquidación y pago del impuesto

El ITF se abona simultáneamente con el otorgamiento o emisión del documento respectivo y, en caso de escrituras públicas, en la emisión de la primera copia. El impuesto se abona adhiriendo al documento y perforando, sellando o fichando los timbres en su cuantía correspondiente. En caso de documentos con distintos actos, otorgados por personas diferentes, el ITF debe abonarse por cada uno de dichos actos (LITF art.241).

En caso de protocolos notariales, escrituras públicas y expedientes judiciales, el ITF se abona adhiriendo el papel sellado impreso con el valor correspondiente, sin perjuicio del impuesto aplicable al acto jurídico, en función del acto o contenido del documento (LITF art.242).

Los notarios públicos y demás personas que otorgan documentos gravados son solidariamente responsables del pago del impuesto (LITF art.244)

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

El artículo 48 de la Ley de Municipios, establece el denominado *Nuevo Plan de Arbitrios Municipal*, de aplicación a todos los municipios nicaragüenses. En él se establece que los impuestos municipales se definen como aquellas prestaciones en dinero, establecidas por los municipios con carácter obligatorio a todas las personas, físicas y jurídicas señaladas en la Ley o en el Plan de Arbitrios.

Se analizan los siguientes impuestos municipales:

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuestos de Matrícula
- B. Impuesto sobre Ingresos

A. Impuestos de Matrícula

(Plan de Arbitrios Municipal: Decreto N° 455-1989, publicado el 17-8-1989 y sus modificaciones)

Hecho imponible

(D 455-89 art.3)

Está constituido por la realización de ventas o prestaciones de servicios (profesionales o no).

Sujeto pasivo

(D 455-89 art.3)

Son sujetos del impuesto, las personas físicas y jurídicas que efectúan habitualmente las actividades anteriores, estando obligadas a solicitar anualmente la matrícula en el municipio para cada una de las actividades desarrolladas en este. Dicha matrícula debe efectuarse en el mes de enero de cada año.

Cuando las ventas o prestaciones de servicios se lleven a cabo en las circunscripciones de dos o más municipios la matrícula habrá de efectuarse en cada uno de los municipios donde al contribuyente tenga radicados establecimientos para el desarrollo de su actividad (D 455-89 art.4).

Base imponible

(D 455-89 art.5)

Está constituida por el promedio mensual de los ingresos brutos obtenidos por las ventas de bienes o prestaciones de servicios de los 3 últimos meses del año anterior, o de los meses transcurridos desde la fecha de apertura, si fuera menor de 3.

Tipo de gravamen

El valor de la matrícula se determina a un tipo del 2% aplicado sobre la base imponible (D 455-89 art.5). En caso de apertura de una nueva actividad, negocio o establecimiento, los contribuyentes deben abonar como matrícula, el 1% del capital invertido y no gravado por otro impuesto municipal (D 455-89 art.6).

B.

Impuesto sobre Ingresos

(Plan de Arbitrios Municipal: Decreto N° 455-1989, publicado el 17-8-1989 y sus modificaciones)

Hecho imponible

(D 455-89 art.11)

Está constituido por la realización de ventas o prestaciones de servicios (profesionales o no).

Sujeto pasivo

(D 455-89 art.11)

Son sujetos del impuesto, las personas físicas y jurídicas que efectúan (habitual o esporádicamente) las actividades anteriores.

Base imponible

(D 455-89 art.11)

Está constituida por la cuantía de ingresos brutos obtenidos por las ventas o prestaciones de servicios.

Tipo de gravamen

Con carácter general, el impuesto se aplica a un tipo del 1% sobre la base imponible mensual. Los ingresos obtenidos en moneda extranjera deben ser convertidos en base al tipo de cambio del último día del mes por el que se liquida el impuesto (D 455-89 art.11).

Los ingresos por la venta de productos agrícolas no sometidos a procesamiento, derivados de la venta directa por sus productores, es del 1% (D 455-89 art.12).

Liquidación y pago del impuesto

(D 455-89 art.14)

El impuesto se abona en el municipio en el que se realizan las ventas o prestaciones de servicios aun cuando el contribuyente radique o esté matriculado en otro (D 455-89 art.14).

Las personas obligadas al pago del impuesto sobre ingresos y que por la habitualidad con la que se dedican a la venta de bienes o prestaciones de servicios están matriculadas, deben presentar mensualmente ante la Alcaldía la declaración de sus ingresos gravables y pagar la suma debida dentro de los primeros 15 días del mes siguiente al declarado. (D 455-89 art.16).

Los contribuyentes no obligados a matricularse deben presentar la declaración de sus ingresos, ingresando la cuantía correspondiente a los meses en los que perciben los ingresos gravados por este impuesto.

Las personas (físicas o jurídicas) dedicadas a la venta de productos cuyos impuestos municipales hayan sido conglobados por una disposición legal de carácter general, como es el caso de los productos derivados del petróleo, no tributan por este impuesto siempre que haya sido contemplado su conglobación de forma expresa y no obstante ello, estarán obligados a matricularse según lo establecido en los Artículos 3 y 5 de este Plan de Arbitrios (D 455-89 art.17).

II. Impuestos sobre la Propiedad

A.

Impuesto sobre Bienes Inmuebles

(Decreto N° 3-1995, publicado 31-1-1995 - LIBI -)

Hecho imponible

(LIBI art.2)

El denominado *Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)*, grava las propiedades inmuebles ubicadas en los municipios nicaragüenses, poseídos al 31 de diciembre de cada año gravable. A efectos del IBI se consideran bienes inmuebles:

- Los terrenos, las plantaciones estables o permanentes, y las instalaciones o construcciones fijas y permanentes que en ellos existan; y
- Todos los bienes que, de acuerdo con los arts. 599 y 600 del Código Civil, constituyen inmuebles por su naturaleza o inmuebles por accesión.

Sujeto pasivo

(LIBI art.3)

Se consideran sujetos pasivos o contribuyentes del IBI, las personas siguientes en orden de prelación:

- Los propietarios;
- Los nudos propietarios y usufructuarios, de forma indistinta y solidaria;
- Los usuarios o habitantes;

- Los poseedores o tenedores (a cualquier título), cuando no puede determinarse la existencia del propietario o cuando se encuentran ocupados por terceros, en caso de inmuebles propiedad del Estado y demás instituciones públicas, así como de las Comunidades Indígenas;
- Los propietarios de las mejoras o cultivos permanentes o los propietarios de los terrenos en forma solidaria; y
- Las personas vendedoras de inmuebles que no informan al municipio sobre la operación.

Base imponible

(LIBI art.12)

La base imponible del impuesto está constituida por los valores siguientes, en orden de prelación:

- El valor catastral municipal emitido y notificado por el municipio;
- El autoavalúo municipal declarado por el contribuyente en base a las normas municipales; y
- El valor estimado por el contribuyente, en base a la declaración descriptiva de sus propiedades inmuebles.

Cuando la base se determina de acuerdo con el Avalúo Catastral Municipal o el Autoavalúo Municipal, la cuantía de dicha base imponible se constituye por el **80%** del valor correspondiente (LIBI art.17).

Tipo de gravamen

(LIBI art.4)

El IBI se aplica a un tipo del **1%**.

Exenciones

(LIBI art.6)

Se aplica una exención en el pago del IBI, pero obligados a presentar declaración para obtener el crédito respectivo con el impuesto por inmuebles que posean y están relacionados exclusivamente con sus fines, a las siguientes personas:

- Las asociaciones de municipios;
- Las cooperativas agropecuarias y agroindustriales, en los **2** primeros años desde su constitución legal;
- Las comunidades indígenas;
- Las instituciones benéficas y de asistencia social sin fines de lucro;
- Las personas jubiladas (propietarias o usufructuarias) de su vivienda habitual;
- Las universidades y centros de educación técnica superior;
- Las instituciones culturales, científicas, deportivas y artísticas; los sindicatos y asociaciones de trabajadores y profesionales; y las asociaciones gremiales, sin fines de lucro;
- Las empresas que operan en zonas francas industriales de exportación;
- Los Cuerpos de Bomberos;
- La Cruz Roja Nacional.

También están obligados a presentar declaración del IBI, (con derecho a crédito contra impuesto por el solo hecho de declarar), las personas propietarias de vivienda habitual cuyo valor no exceda de la cuantía autorizada por el municipio respectivo que, en ningún caso puede ser inferior a **C\$ 10.000,00** ni mayor de **C\$ 40.000,00** (LIBI art.7).

La cuantía anterior es deducible de la base imponible, a efectos de la aplicación del tipo del impuesto sobre la diferencia resultante.

Liquidación y pago del impuesto

Los sujetos pasivos están obligados a declarar, liquidar y abonar el impuesto en el municipio de localización de los inmuebles gravados. La declaración debe ser presentada hasta el mes de marzo siguiente del ejercicio gravable anterior (LIBI art.18).

El impuesto se abona en dos cuotas iguales del **50%**, de la forma siguiente: el primer **50%**, junto con la declaración respectiva y la cuota restante (**50%**), hasta el 30 de junio. No obstante, los municipios disponen de la potestad de fraccionamiento del pago en ese plazo (LIBI art.21).

Los contribuyentes que abonan el impuesto en un solo pago disfrutan de un descuento del **10%** (LIBI art.22).

Sección 3

Contribuciones Sociales

A.

Contribuciones bajo el Régimen General

(Ley de Seguridad Social: Decreto N° 974, publicado el 01-03-1982) y sus modificaciones)

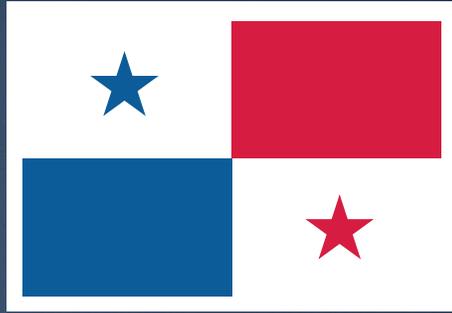
Los empleadores deben realizar contribuciones a la seguridad social sobre una base mensual. Las contribuciones a la seguridad social abonadas por los empleadores (que varían en función del número de empleados) y empleados sobre los salarios brutos de los empleados son las siguientes:

Contingencia cubierta	Empleador (%)		Empleado
	Menos 50 Empleados	50 o más Empleados	
Invalidez, Vejez y Muerte	12,50	13,50	4,75
Riesgos Profesionales	1,50	1,50	-
Víctimas de Guerra	1,50	1,50	-
Enfermedad y Maternidad	6,00	6,00	2,25
Total	21,50	22,50	7,00

La base mínima de cotización es el salario mínimo mensual. A partir de **2019**, no existe una base máxima y las contribuciones se aplican sobre la totalidad de los salarios brutos percibidos.

Asimismo, se aplica un impuesto sobre la nómina, denominado *Contribución Especial*, a los sueldos y salarios brutos, a un tipo del **2%**. El impuesto debe ser abonado por los empleadores mensualmente. La recaudación de este impuesto se utiliza para financiar programas de formación (INATEC).

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



Panamá

Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central

**Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos
Subnacionales**

Sección 3. Contribuciones Sociales

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	901
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	901
A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas	901
B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas	916
II. Impuestos sobre la Propiedad	928
A. Impuesto de Inmuebles	928
B. Impuesto sobre Bancos, Financieras y Casas de Cambio	932
C. Impuesto sobre Patentes Comerciales e Industriales	933
D. Tasa Única de Registro	934
E. Impuesto de Transferencia de Bienes Inmuebles.....	934
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	936
A. Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios -ITBMS-.....	936
IV. Impuestos Selectivos.....	942
A. Impuesto al Consumo de Combustibles y Derivados del Petróleo	942
B. Impuesto sobre Seguros	943
C. Impuesto Selectivo al Consumo	944
D. Impuesto sobre Naves	948
V. Impuestos sobre Transacciones Financieras	948
VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior.....	948
A. Impuesto de Importación	948
VII. Regímenes Simplificados.....	949
A. Régimen Especial para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, Empresarios y Emprendedores	949
VIII. Otros.....	950
A. Impuesto del Timbre	950
B. Seguro Educativo	951

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Sub-nacionales.....	951
A. Impuesto Municipal Mensual sobre la Actividad Comercial o Económica.....	951

SECCIÓN 3

- A. Contribuciones Sociales

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados
- VIII. Otros

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas
- B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas

A.

Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas

(L N° 8-56 art.694 a 762 -CF- y sus normas modificadoras; DE N° 170-93 -RISR-)

Sujeto pasivo

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas se aplica a las entidades jurídicas que derivan renta de fuente panameña, en base al principio territorial de tributación.

Se consideran sujetos pasivos del impuesto a las personas jurídicas que perciben o devengan **rentas gravables**, con independencia de su nacionalidad, domicilio o residencia. También se consideran contribuyentes del impuesto a los **fideicomisos**, las sociedades accidentales y cualquier entidad que perciba o devengue rentas gravables (RISR art.81). En el caso de los fideicomisos, se considera contribuyente al fiduciario, el cual determina el impuesto de acuerdo con el mismo tipo impositivo aplicable a las sociedades.

Por otra parte, son **responsables** del impuesto las personas jurídicas obligadas a retener el tributo (CF art.731).

Base imponible

(CF art.694)

El impuesto se aplica sobre las rentas procedentes de cualquier tipo de fuente panameña, independientemente del lugar donde se perciba.

Se consideran **rentas gravables de fuente panameña** (CF art.694 parágrafo 1):

- Las generadas por **actividades civiles, comerciales o industriales** o por el ejercicio de profesiones y prestaciones de servicios efectuados en Panamá (RISR art.9-a).
- Los ingresos obtenidos por empresas internacionales de **transporte** (independientemente de su lugar de constitución o domicilio), derivados de fletes, pasajes, cargas y otros servicios con origen o destino final en Panamá. Los ingresos derivados de fletes, pasajes y servicios a pasajeros o carga en tránsito en el territorio panameño no se consideran renta gravable.
- Los ingresos netos por la prestación de servicios de **telecomunicaciones internacionales** percibidos por empresas de establecidas en Panamá.
- Las percibidas por personas jurídicas no domiciliadas en Panamá, por los servicios prestados a personas jurídicas (nacionales o extranjeras), ubicadas en Panamá (honorarios, derechos de autor, regalías, derechos de llave, marcas de fábricas y de comercio, patentes, know-how, etc.), en la medida en que dichos servicios incidan sobre la **producción o mantenimiento** de rentas de fuente panameña y su pago sea considerado gasto deducible por la persona que los percibe.

Por el contrario, **no se consideran rentas de fuente panameña**, las provenientes de las siguientes actividades (CF art.694 parágrafo 2; RISR art.10):

- La facturación (desde una oficina establecida en Panamá), de la venta de mercancías o **productos por una suma mayor** de aquella por la cual esas mercancías o productos han sido facturados contra la oficina establecida en Panamá, siempre que se trate de mercancías o productos sean exportados.
- La gestión de las **operaciones** realizadas en Panamá que surtan **efectos en el exterior**.
- La **distribución de dividendos** o cuotas de participación por personas jurídicas que no requieran Aviso de Operación o no generen ingresos gravables en Panamá, cuando esos dividendos o participaciones provienen de rentas no generadas en Panamá, incluyendo las rentas de las actividades anteriormente citadas.

La renta bruta está constituida por la totalidad de los ingresos del contribuyente (en dinero, en especie o en valores), percibidos o devengados en el ejercicio fiscal, menos las devoluciones y descuentos. Se entiende por total de **ingresos gravables** la cuantía resultante de restar del total de ingresos del contribuyente los ingresos exentos y/o no gravables, y los de fuente extranjera (RISR art.1).

Esta **renta bruta** del contribuyente está constituida por los ingresos provenientes de (RISR art.2):

- El ejercicio, **por cuenta propia** y sin relación de dependencia, de **actividades profesionales**, artísticas, científicas, etc. (RISR art.2-b).
- **Actividades** comerciales, industriales y financieras, de seguros, de capitalización y comunicaciones (RISR art.2-c).
- Actividades de **transporte**, incluyendo el transporte internacional (fletes, pasajes, cargas y otros servicios) con origen o destino en Panamá, independientemente del lugar de constitución o domicilio (RISR art.2-d).
- Operaciones **mineras**, de la construcción y de la prestación de servicios públicos y privados (RISR art.2-e).

- La prestación de servicios internacionales de **telecomunicaciones** por empresas establecidas en Panamá (RISR art.2-f).
- Actividades **agropecuarias**, acuícolas, avícolas o forestales (RISR art.2-g).
- La **caza** y la **pesca** (RISR art.2-h).
- La **enajenación de bienes** muebles, inmuebles, valores, (bonos, acciones, participación de utilidades y similares), y de la cesión de derechos y arrendamiento de bienes muebles e inmuebles (RISR art.2-i).
- Las **ganancias** derivadas en la enajenación, cesión y arrendamiento de naves y aeronaves, con excepción de las inscritas en la marina mercante nacional o con registro panameño, dedicadas al comercio internacional (RISR art.2-j).
- Utilidades e intereses sobre **préstamos**, títulos, bonos y valores privados (RISR art.2-k).
- **Subsidios** periódicos y rentas vitalicias (RISR art.2-l).
- Alquileres por contratos de **arrendamientos financieros** y rentas derivadas de fideicomisos (RISR art.2-m).
- La transferencia (temporal o definitiva) de **derechos de llave**, marcas de comercio, patentes, regalías y de otros derechos similares (RISR art.2-n).
- **Obligaciones de no hacer**, o por el abandono o no ejercicio de una actividad o de un derecho (RISR art.2-ñ).
- Los **incrementos** de patrimonio no justificados (RISR art.2-o).
- En general, de **cualquier tipo de actividad** (RISR art.2-r):
 - ◆ no declarada exenta legalmente;
 - ◆ de producción, compra, venta, permuta, intercambio o disposición de bienes;
 - ◆ de la prestación de servicios personales;
 - ◆ generada por una combinación de los factores productivos del capital y el trabajo; o
 - ◆ que esté expresamente gravada.

Rentas exentas

(CF art.708; RISR art.13)

Se consideran exoneradas del impuesto las rentas derivadas de:

- El **transporte internacional** (fletes, pasajes, servicios a pasajeros o carga) en tránsito en Panamá, incluyendo los ingresos derivados de pasajes marítimos y otros servicios obtenidos por empresas internacionales de cruceros con base en Panamá (RISR art.13-a).
- El **embarque y desembarque de pasajeros** en puertos panameños, en barcos que naveguen en aguas nacionales o a través del Canal de Panamá (RISR art.13-b).
- La **enajenación de naves o aeronaves** de registro panameño, dedicadas al comercio internacional (RISR art.13-c).
- La **explotación de naves o aeronaves** matriculadas en el extranjero, siempre que su país de registro aplique una exención equivalente a las naves panameñas, en base al principio de reciprocidad (RISR art.13-d y e).
- Los intereses derivados de todo tipo de **depósitos** (locales o extranjeros) en entidades bancarias establecidas en Panamá (RISR art.13-f).
- Los intereses derivados por entidades financieras extranjeras sobre **préstamos** otorgados a entidades financieras panameñas (RISR art.13-f).
- Los intereses derivados de préstamos concedidos para financiar la construcción de **viviendas de interés social** (RISR art.13-g).
- Los intereses derivados por bancos (nacionales o extranjeros), sobre préstamos a **agricultores** panameños para la producción de arroz, maíz, frijoles y sorgo, siempre que el interés anual no sea superior al **8%** (RISR art.13-h).

- Los intereses, comisiones y demás gastos derivados por bancos o entidades financieras, sobre préstamos otorgados al **gobierno** y otras instituciones públicas (RISR art.13-i).
- Los intereses y comisiones derivados por entidades financieras y de crédito, sobre préstamos al sector **agropecuario** o agroindustrial (RISR art.13-j).
- Los intereses y ganancias procedentes de la **deuda pública** del Estado.
- Las **regalías** abonadas por personas jurídicas radicadas en la Zona Libre de Colón a personas no residentes (RISR art.13-k).
- Los **cánones** por contratos de arrendamiento financiero internacional de naves mercantes y aeronaves, dedicadas al transporte internacional (RISR art.13-n).
- La comercialización de productos originarios de **plantaciones forestales** inscritas (hasta el 3-2-2018) en el Registro Forestal de la Autoridad Nacional del Ambiente (RISR art.13-t).
- Los bienes procedentes de **herencias, legados y donaciones** (RISR art.13-r).
- Cualquier **otra renta exonerada** por ley especial (RISR art.13-u).

Además de las rentas anteriores, **no causan el impuesto** (CF art.708; RISR art.14):

- Las rentas de las empresas (establecidas en Panamá), de **construcción de barcos comerciales**, yates, buques militares y otros tipos de barcos para transporte de mercancías o pasajeros y las empresas dedicadas a proyectos marítimos financiables.
- Los intereses y comisiones derivados de **hipotecas navales** otorgadas por entidades de financiación marítima debidamente certificadas.
- Los ingresos provenientes de seguros y reaseguros sobre los **créditos navales** otorgados por las entidades antes citadas.

Estas tres últimas exenciones proceden de la L N° 50-17 art.23 y tienen una **duración** de **20** años, a partir de la entrada en vigor de dicha Ley.

Deducciones

Los costes y gastos deben atribuirse a la renta gravada, a la renta exenta o a la renta de fuente extranjera. De esta manera, los costes y gastos deducibles no pueden exceder de la proporción resultante de dividir los ingresos gravables entre al total de ingresos (incluyendo los exentos y de fuente extranjera). El **cociente** resultante se multiplica por la cuantía de los costos y gastos totales, de acuerdo con la fórmula siguiente (CF art.697 parágrafo 4):

$$\text{MCGD} = (\text{IG} / \text{IT}) \times \text{CGT}$$

Siendo:

MCGD: Máximo de Costes y Gastos Deducibles

IG: Ingresos Gravables

IT: Ingresos Totales (gravables, exentos y de fuente extranjera)

CGT: Costos y gastos totales incurridos por el contribuyente

Se establece una excepción a las cuentas incobrables, las donaciones al Estado y a instituciones educativas o benéficas sin fines lucro, el Impuesto de Aviso de Operación y los costes técnicos de operaciones directamente relacionados al riesgo asumido por las compañías de seguro, los cuales pueden ser deducidos de forma **directa sin límite** si están relacionados con rentas gravables.

Se consideran deducibles aquellos gastos (debidamente justificados) ocasionados en la producción de la renta y en la conservación de su fuente. En consecuencia, no pueden ser deducidos aquellos gastos relacionados con rentas exentas o de fuente extranjera (CF art.697).

Gastos deducibles

Los contribuyentes pueden deducir los gastos o erogaciones siguientes:

- **Remuneraciones por trabajos o servicios:** las remuneraciones abonadas a los trabajadores que prestan efectivamente sus servicios para la producción de renta gravable o la conservación de su fuente, y en tanto el salario pagado sea proporcional a la cantidad y calidad del trabajo prestado. Los contribuyentes pueden deducir el doble del salario abonado a trabajadores discapacitados, hasta un importe máximo de 6 mensualidades en cada ejercicio fiscal (RISR art.23).
- **Dietas:** las dietas debidamente justificadas, abonadas a consejeros y directivos por la asistencia a consejos y juntas directivas (RISR art.24).
- **Aguinaldos, bonificaciones y otras remuneraciones extraordinarias:** las utilidades voluntariamente distribuidas por los patronos a sus trabajadores, limitadas a 1 mes de sueldo en el caso de familiares, o de personas que posean más del 15% de las acciones o de la participación de la empresa (RISR art.25).
- **Prestaciones laborales:** las indemnizaciones y demás prestaciones laborales legales abonadas, no cubiertas por seguros (RISR art.26).
 - ◆ Los contribuyentes no incluidos en **fondos de jubilación** pueden optar por cargar a pérdidas y ganancias, los importes abonados en el ejercicio en concepto de la prima de antigüedad o constituir una reserva para hacer frente al pago de esta. En caso de opción por esta última, el contribuyente puede deducir anualmente el **1,92%** del total del total de la nómina (sueldos, salarios, gastos de representación, etc.) abonada a sus trabajadores (RISR art.26 parágrafo 1).
 - ◆ Los importes abonados en concepto de prima de antigüedad se imputan a la reserva hasta agotarla (RISR art.26 parágrafo 3).
- **Formación de fondos para jubilaciones, pensiones y otros beneficios:** los aportes a fondos de jubilaciones y pensiones y otros beneficios similares (constituidos mediante un fideicomiso externo a la empresa), en favor de los trabajadores, con un límite del **10%** del ingreso bruto anual del trabajador. Los trabajadores pueden realizar aportaciones a los esos planes, con un límite equivalente a la cuantía menor correspondiente al **10%** de su ingreso bruto anual o **B/.15.000** (RISR art.27).
- **Impuestos:** los impuestos nacionales y municipales que gravan las actividades productoras de renta gravable. También pueden deducir el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS) soportado en las importaciones y adquisiciones locales de bienes y servicios destinados a operaciones exentas del impuesto (RISR art.28).
- **Arrendamientos:** los gastos por el arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, en la proporción que afecta a la producción de renta gravable (RISR art.29).
- **Regalías:** las regalías abonadas o acreditadas (RISR art.30).
- **Reparaciones y mantenimiento:** los gastos por reparaciones, mantenimiento o mejoras no permanentes de los activos que no resulten capitalizables (RISR art.31).
- **Cuentas incobrables:** las cuentas de dudoso cobro, optando entre el cargo a pérdidas y ganancias del valor de las cuentas del ejercicio, o de una cifra anual destinada a la constitución de una reserva para hacer frente a estas contingencias (RISR art.32)¹.
- **Pérdidas por daños en los bienes:** las pérdidas fortuitas o por causa mayor de bienes productores de renta gravable, en la parte no cubierta por seguros o indemnizaciones (RISR art.37)².

1 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

2 Ver Ganancias de capital, más adelante.

- **Gastos de transporte, alimentación y hospedaje:** los gastos de transporte, alimentación y hospedaje (dentro o fuera de Panamá), necesarios para la producción de renta gravable o la conservación de su fuente, siempre que guarden proporción con la actividad desarrollada el contribuyente (RISR art.38).
 - ◆ El trabajador que utilice **vehículos de su propiedad** para la realización de actividades productoras de renta gravable puede deducir la totalidad de los gastos necesarios para el funcionamiento y mantenimiento de su vehículo.
 - ◆ Los **asalariados** no pueden deducir suma alguna en concepto de gastos de transporte.
- **Honorarios por servicios profesionales y técnicos:** Los honorarios por servicios profesionales y técnicos debidamente documentados (RISR art.39). En todo caso, debe existir una relación entre el beneficio recibido por el contribuyente y el valor de los honorarios abonados.
- **Gastos de representación:** los gastos de representación abonados como remuneración adicional a determinados trabajadores (gerentes o personal de confianza). Esos gastos no pueden exceder del 100% del salario del trabajador (RISR art.40).
- **Gastos de atención a clientes y promoción de negocios:** los gastos debidamente comprobados de atención a clientes y de **promoción** de la empresa, incurridos en el curso normal de la actividad de la empresa (RISR art.41).
- **Cesión de activos intangibles:** los gastos incurridos en el registro e inscripción por la adquisición de **activos intangibles** (RISR art.46).
- **Donaciones:** los gastos por donaciones (en dinero o en especie) efectuadas a (RISR art.47):
 - ◆ entidades públicas;
 - ◆ instituciones educativas o entidades sin fines de lucro debidamente reconocidas, hasta una cuantía máxima del **1%** anual de sus ingresos gravables;
 - ◆ partidos políticos y candidatos, hasta una cuantía anual de **B/.10.000**;
 - ◆ las cuotas abonadas a entidades, asociaciones o gremios sin fines de lucro debidamente autorizadas;
 - ◆ actividades relacionadas con la prevención de infecciones de transmisión sexual o del virus de la inmunodeficiencia humana (VIH), hasta un máximo de **B/.10,000** anuales;
 - ◆ otras entidades previstas en la ley.
- **Depreciaciones:** los gastos por la depreciación anual de los activos fijos empleados en actividades vinculadas con la producción de renta gravable (RISR art.49 a 60)³.

Gastos no deducibles

No son deducibles los costes y gastos que **no** sean necesarios para la producción de la **renta de fuente panameña** o para la conservación de su fuente, ni aquellos generados por negocios, actividades e inversiones cuya renta esté exonerada del impuesto.

Tampoco son deducibles, entre otros, aquellos gastos, costes o pérdidas generados o provocados en negocios, industrias, profesiones, actividades o inversiones cuya renta sea de **fuentes extranjera o exenta** y en los casos de simultaneidad de fuentes no son deducibles los que excedan a la proporción que resulte de dividir los ingresos gravables respecto al total de ingresos incluyendo los exentos y de fuente extranjera (RISR art.61).

³ Ver Depreciación y amortización, más adelante.

Entre otros, y sin perjuicio de lo establecido en el CF y en leyes especiales, **no son deducibles** (RISR art.61):

- Los gastos personales de **subsistencia y educación** del contribuyente y de su familia (RISR art.61-a).
- Los gastos de **edificación** o de realización de mejoras permanentes en los bienes muebles o inmuebles, dado que esas edificaciones o mejoras están sujetas a depreciación (RISR art.61-b).
- Los intereses de **capitales** invertidos por los propietarios de la empresa (RISR art.61-c).
- Las cuantías que **excedan** de los **topes máximos** establecidos para gastos deducibles (RISR art.61-e).
- Las **utilidades** del ejercicio destinadas al aumento de capital y a la constitución de reservas no admitidas expresamente en el CF, en leyes especiales o en el reglamento (RISR art.61-f).
- Las **donaciones** o contribuciones que no revistan el carácter de propaganda o las no incluidas como donaciones autorizadas (RISR art.47 y 61-g y h).
- Los pagos abonados en concepto de **regalías** por contribuyentes radicados en la Zona Libre de Colón y la Zona Libre ubicada en el Aeropuerto Internacional de Tocumen a beneficiarios domiciliados en el exterior (RISR art.61-i).
- Las cuantías abonadas a personas que no prestan realmente **servicios personales** al contribuyente (RISR art.61-j).
- Los gastos incurridos en actividades de **entretenimiento**, festejos, recreo o expansión del contribuyente (RISR art.61-k).
- Cualquier otro gasto no especificado anteriormente que **no sea indispensable** para la producción de la renta o la conservación de su fuente (RISR art.61-l).

Depreciación y amortización

Las empresas pueden aplicar deducciones anuales por la depreciación por motivos de **desgaste o agotamiento de los activos fijos** empleados en actividades vinculadas con la producción de renta gravable, en base a criterios tales como el tiempo de uso destinado por los activos a la producción de cada renta, las unidades producidas o la renta gravable, exenta o de fuente extranjera (RISR art.49).

En el caso de **activos fijos** dedicados indistintamente a la producción de renta gravable, exenta y de fuente extranjera, las deducciones se efectúan en la proporción respectiva.

En el caso de **incorporación de bienes** al activo fijo con posterioridad al inicio del ejercicio fiscal, la depreciación se computa a partir de la fecha en la que el bien sea destinado a la producción de renta gravable.

La **base de la depreciación** está constituida por el coste del activo y, en su caso, el de las mejoras permanentes incorporadas al mismo. El valor del coste incluye, además, todos los gastos accesorios incurridos en la compra, instalación y montaje del bien (comisiones, seguro y fletes), el impuesto de importación y los relacionados con la instalación, así como los intereses (RISR art.50).

La **depreciación** se determina anualmente calculando la vida útil del bien (que no puede ser inferior a 3 años, en el caso de bienes muebles y de 30 años, en el caso de inmuebles), aplicando cualquiera de los siguientes **métodos** (RISR art.51 y 52):

- lineal, aplicando un porcentaje fijo sobre el coste original;
- regresivo, aplicando un porcentaje fijo sobre el saldo decreciente del coste; o
- suma de los dígitos, dividiendo el coste original entre esa suma y multiplicando, cada año, el cociente por el dígito de ese año, en forma creciente o decreciente.

La siguiente tabla incluye los **porcentajes** comúnmente utilizados:

Activos	Método lineal (%) máximo
Edificios	3,33
Maquinaria y equipos	33
Mobiliario y enseres	33
Vehículos	33

No obstante, el contribuyente puede aplicar otros métodos de depreciación para algunos o todos sus bienes.

En ningún caso se admite la depreciación sobre las **revaluaciones de bienes**.

En el caso de **activos obsoletos**, el contribuyente puede optar entre (RISR art.52):

- seguir aplicando la depreciación anual del bien;
- seguir utilizándolo en sus actividades gravadas, usando el método aplicado; o,
- no aplicar depreciación desde el momento de su retiro y darlo de baja por su valor según libros en ese momento.

En este sentido, se analiza la **amortización** en concreto de:

Adquisición de empresas con bienes depreciables

En el caso de adquisiciones, transferencias, ventas o fusiones de empresas por una cuantía global, el contribuyente debe determinar el período restante de vida útil de los bienes depreciables y, en base a los precios de mercado (o mediante tasación) de esos bienes, puede establecer la depreciación anual deducible (RISR art.53).

Gastos de exploración

Además de la deducción de los gastos de exploración permitida para los contribuyentes dedicados a actividades mineras (RISR art.55), el contribuyente también puede amortizar los gastos diferidos o incurridos en otras concesiones o zonas investigadas que no constituyan una fuente productora de renta.

El plazo mínimo para amortizar esos gastos es de **4 años**. En caso de que la actividad cese antes del período establecido, el contribuyente puede cargar el saldo remanente a ganancias y pérdidas en el último año de producción. En todo caso, el valor del activo diferido se determina una vez que se haya excluido el valor residual del equipo salvado y otros materiales rescatados (RISR art.55).

Gastos de investigación y desarrollo

El contribuyente puede amortizar los gastos de investigación incurridos en la búsqueda original y planeada que emprenda con la expectativa de obtener nuevos conocimientos y comprensión científicos o técnicos, que sean útiles para el desarrollo de un nuevo producto, servicio o proceso, o en la realización de una mejora significativa en un producto, servicio o proceso existente.

El contribuyente también puede amortizar los gastos de desarrollo incurridos con anterioridad al inicio de su producción comercial, en la conversión de descubrimientos u otros conocimientos obtenidos de la investigación, en un plan o concepción para la producción de materiales, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos o mejorados sustancialmente.

De esta manera, el contribuyente puede deducir los gastos incurridos en el ejercicio fiscal, o en un plazo superior. En el caso de la industria minera, el plazo máximo para la amortización es de 5 años contados a partir del inicio de la producción comercial (RISR art.56).

Agotamiento de minas y canteras

En la explotación de minas, canteras y otros recursos naturales no renovables, el contribuyente puede aplicar deducciones por agotamiento en función de las unidades producidas o extraídas (RISR art.57).

A tal fin, el contribuyente debe estimar el valor probable de los yacimientos al principio del ejercicio fiscal, que es añadido a las unidades producidas en ese año. La proporción entre las unidades producidas en el ejercicio y la suma anterior establece la tasa de amortización para ese ejercicio, la cual se aplica porcentualmente sobre el valor del activo, para obtener la deducción por agotamiento. Esa misma operación ha de ser realizada en los años siguientes hasta la completa amortización del yacimiento mineral.

La deducción por amortización minera no puede exceder del 50% de los ingresos netos, después de deducir del ingreso bruto de extracción todos los gastos de operación, con excepción de la amortización minera permitida. Esta limitación se aplica por separado a cada zona en la que se extraiga el mineral y el ingreso bruto de extracción y los gastos de operaciones se asignan a cada zona de acuerdo con las normas de contabilidad financiera. Las deducciones por amortización minera se calculan independientemente para cada uno de los lugares donde se extraiga el mineral y de acuerdo con la clase de mineral.

Agotamiento en explotaciones forestales

En las explotaciones forestales, el contribuyente puede aplicar una deducción por agotamiento en función de las unidades extraídas, en caso de que la explotación origine una desvalorización del inmueble o una reducción de su rendimiento económico. El cálculo de la deducción se efectúa de acuerdo con el procedimiento utilizado anteriormente para las minas y canteras (RISR art.58).

Los costos capitalizados de plantaciones y árboles deben amortizarse dentro del término de vida del rendimiento económico de las cosechas.

Gastos de actividades agropecuarias

En las actividades agrícolas, los gastos de producción ocasionados por una cosecha pueden ser deducidos en el ejercicio fiscal en que se incurran o paguen, o pueden ser diferidos y deducidos en el ejercicio fiscal en que se obtengan los ingresos de esa cosecha. Si esos ingresos se obtienen en diferentes años fiscales, los gastos de producción pueden ser deducidos en la proporción respectiva (RISR art.59).

Los costes y gastos incurridos en la siembra de plantaciones de carácter permanente deben ser capitalizados y amortizados en el plazo que determine el contribuyente.

El ganado dedicado a la producción de leche y el hato reproductor de ganado dedicado a la cría, se consideran activos fijos, siempre que se lleve un sistema contable adecuado que permita acumular su costo, identificándolo por cabeza, lote o grupo de ganado que posea las mismas características y edad. Los animales reproductores se deben depreciar en base a la vida de reproducción que se estima para cada tipo, dependiendo de la experiencia en cada caso individual.

Gastos de organización, preoperativos y otras amortizaciones

El contribuyente puede optar por deducir los gastos preoperativos y de organización en el ejercicio fiscal, o en un plazo máximo de 5 años (RISR art.60).

También son deducibles, de acuerdo con las condiciones contractuales en cada caso, las amortizaciones por derechos de llave, concesiones, marcas de fábrica o de comercio, procedimientos de fabricación, patentes industriales, fórmulas y otros activos intangibles similares, cuando tales derechos o procedimientos hayan constituido renta gravable para los cedentes de estos.

Reservas y provisiones

Con carácter general, no se permite la deducción de las utilidades del ejercicio asignadas a la constitución de **fondos de reserva** (RISR art.61.f), con la **excepción** de las destinadas a fondos de pensiones y jubilación gestionados a través de instituciones autorizadas (por el gobierno - Caja de Seguro Social) y asignadas a una reserva para primas de jubilación a pagar en base al Código Laboral (RISR art.26). Como se indicaba anteriormente, los contribuyentes pueden crear una reserva destinada a hacer frente a contingencias relativas a cuentas incobrables (RISR art.34).

En este caso, sólo pueden **deducir** como gasto anual, una provisión del **1%** del total de las ventas a crédito de bienes o prestaciones de servicios del ejercicio, con un límite del **10%** del saldo de las cuentas a cobrar a fin de ejercicio, sin incluir las cuentas incobrables provenientes de deudas contraídas entre (RISR art.36):

- Los cónyuges o parientes dentro del cuarto grado de parentesco o segundo de afinidad.
- Las sociedades colectivas, en comandita simple o de responsabilidad limitada y sus respectivos socios.
- Las sociedades en comandita por acciones o anónimas, y sus directores, representantes o principales accionistas, o los cónyuges o parientes de los anteriores dentro del cuarto grado de parentesco o segundo de afinidad.
- Las sociedades filiales y subsidiarias.

Tampoco se permite la deducción de cuentas contra el Tesoro Nacional, entidades estatales o municipios, salvo que se trate de créditos prescritos.

Los contribuyentes pueden **imputar a la reserva**, las cuentas incobrables producidas en el ejercicio fiscal, sin perjuicio de cargar a ganancias y pérdidas las cuentas incobrables no cubiertas por la reserva. Sólo pueden imputarse a la reserva y, en su caso, a la cuenta de ganancias y pérdidas, las partidas incobrables que cumplan los requisitos señalados en los 3 primeros epígrafes anteriores.

En caso de que la reserva **exceda** del **10%**, el exceso puede reducirse del total de costes y gastos deducibles en el ejercicio fiscal en que se produzca.

Las compañías de seguros, los bancos y determinadas instituciones financieras están obligadas por ley a crear un **fondo de reserva especial**. Las cuantías asignadas a estas reservas especiales son consideradas gastos deducibles. Concretamente, las compañías reaseguradoras pueden efectuar deducciones por las reservas técnicas legalmente admitidas, las reservas por siniestros ocurridos pendientes o en trámite, las reservas para riesgos catastróficos o de contingencia autorizadas (RISR art.44).

Ganancias de capital

En este apartado, se analizan las ganancias de capital de:

Dentro de las ganancias de capital, se analizan:

Bienes inmuebles

Las ganancias de capital procedentes de la **enajenación** de bienes inmuebles **no nuevos** están generalmente sujetas al tipo impositivo ordinario del Impuesto sobre la Renta, cuando la operación forma parte de las **actividades empresariales** ordinarias del sujeto pasivo -venta de más de **10** inmuebles- (CF art.701; RISR art.94-A).

No obstante, se establece una **escala específica** de tipos progresivos aplicable a la primera venta de inmuebles nuevos (viviendas y locales de negocio), siempre que (RISR art.94):

- la operación forme parte de las **actividades empresariales** ordinarias del sujeto pasivo;
- el **terreno** sobre el que se construyen los inmuebles haya sido revaluado en los **2** años anteriores a la fecha de venta de los inmuebles nuevos; y
- la **licencia de construcción** del edificio haya sido concedida con posterioridad al 1-1-2011.

Valor de la vivienda nueva (B./.)	Tipo (%)
Hasta 35.000	0,5
De 35.001 a 80.000	1,5
Más de 80.000	2,5
Locales comerciales nuevos	4,5

Cuando la operación no forma parte de las **actividades empresariales** ordinarias del sujeto pasivo, se aplica un tipo del **10%** sobre la renta gravable. En este caso, la venta no computa para determinar la renta gravable del contribuyente y, por tanto, no puede deducir el impuesto de transferencia correspondiente, ni los gastos incurridos en la operación.

No obstante, en este caso, el **comprador** debe retener el **3%** de la cuantía mayor correspondiente al precio de compra/valor catastral como un pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta que puede ser considerado como un pago definitivo (RISR art.94-B).

El **sujeto pasivo** puede:

- considerar la retención efectuada por el comprador como **impuesto final** sobre las ganancias de capital.
- aplicar un **crédito fiscal** por el impuesto abonado en exceso, cuando la cuantía retenida (al tipo del **3%**) excede del Impuesto sobre la Renta a abonar sobre las ganancias de capital (al tipo del **10%**).

En el caso de ganancias de capital obtenidas por la venta de bienes inmuebles dedicados a la **agricultura** o como **residencia**, localizados en áreas rurales con un valor registrado no superior a **B/.10.000**, el tipo reducido aplicable es del **3%**, sobre las ganancias de capital sujetas, más el **2%** del Impuesto de Transferencia de Bienes Inmuebles (RISR art.94-C).

En caso de permutas, ambas partes se encuentran sujetas al impuesto y cada una debe establecer la ganancia por la transmisión del inmueble, de acuerdo con las normas anteriores. El valor enajenación está constituido por el precio de mercado en la fecha de la venta. Este mismo precio resulta aplicable en el caso aportes de inmuebles a personas jurídicas o en el caso de disolución de estas en las distribuciones de inmuebles a socios y accionistas (RISR art.95).

Acciones

Las ganancias de capital procedentes de la enajenación de bonos, acciones, participaciones y valores emitidos por entidades jurídicas y mediante oferta pública son gravadas a un **tipo reducido** del **10%**. Las ganancias de capital realizadas en la venta de capital y valores invertidos económicamente en Panamá son consideradas rentas de fuente panameña, independientemente del lugar de la venta (CF art.701-e; RISR art.117-B).

El comprador debe **retener e ingresar** el **5%** del valor de la enajenación, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de la ganancia de capital. Por su parte, el vendedor podrá optar por considerar la anterior retención como impuesto sobre la renta definitivo a pagar por la ganancia de capital.

De nuevo, cuando la cuantía de la **retención** sea **superior** a la correspondiente a aplicar el **10%** sobre las ganancias de capital obtenidas en la venta a título oneroso, el vendedor puede solicitar su devolución a la DGI, mediante declaración jurada. Esa devolución puede ser efectuada, a opción del vendedor, en efectivo o como un crédito fiscal para el pago de otros impuestos administrados por la DGI o para ser cedido a otros contribuyentes (RISR art.117-C).

Por el contrario, no procede la retención en el caso de las enajenaciones o transferencias de acciones siguientes en las que no se produzcan ganancias de capital (RISR art.117-D):

- en favor del Estado y sus entidades descentralizadas.
- entre parientes, dentro del primer grado de consanguinidad y los cónyuges.
- por apropiación, venta o liquidación (judicial o extrajudicial) de valores, en ejecución de garantías de cumplimiento de obligaciones objeto de un fideicomiso para garantizar financiamientos.
- a título gratuito entre personas no incluidas anteriormente, no consideradas ganancias de capital por la administración tributaria, previa solicitud documentada por parte de los intervinientes, sobre el carácter gratuito de la operación.
- a título oneroso, no consideradas ganancias de capital por la administración tributaria, previa solicitud documentada por parte de los intervinientes, sobre la inexistencia de ganancias de capital.

Asimismo, **no** se consideran **gravables** las ganancias (ni deducibles las pérdidas) derivadas de la venta o enajenación de los **valores** siguientes (RISR art.117-E):

- emitidos o garantizados por el Estado;
- enajenados a través de una bolsa de valores u otro mercado organizado;
- los derivados de una fusión, consolidación o una reorganización corporativa.

Muebles

Las ganancias onerosas de capital procedente de la venta de bienes que no forman parte de la actividad ordinaria de la empresa, localizados en Panamá, son gravadas a un **tipo fijo reducido** del **10%**. Las ganancias se determinan restando del precio de venta, el coste adquisición, menos la depreciación correspondiente (RISR art.117-H).

Pérdidas

En el Impuesto sobre la Renta se distinguen las pérdidas siguientes:

Pérdidas ordinarias

Las pérdidas operativas del periodo fiscal pueden ser trasladadas hacia adelante para su compensación en los **5** ejercicios fiscales siguientes. La deducción anual no puede exceder del **20%** de las pérdidas y dicha deducción no puede reducir la base imponible anual en más del **50%**. Las deducciones no aplicadas en el ejercicio no pueden ser deducidas en ejercicios posteriores y no generan derecho a la devolución del impuesto (CF art.698-A; RISR art.78).

El derecho a la deducción de las pérdidas es intransferible, incluso en caso de consolidaciones o fusiones.

Las **pérdidas fortuitas** o por causa de fuerza mayor, relacionadas con los activos productores de renta gravable sólo son deducibles en el ejercicio en el que se producen y en la cuantía no cubierta por seguros (RISR art.37).

El traslado hacia atrás de las pérdidas no está permitido.

Pérdidas de capital

Como norma general, las pérdidas de capital no son deducibles.

Tipo de gravamen

Dentro de los tipos impositivos se diferencian los siguientes:

Rentas y Ganancias de capital

(CF art.699)

Los tipos impositivos aplicables a las personas jurídicas, en el **2021**, son los siguientes:

- **Tipo general** aplicable a las empresas: el **25%**.
- Empresas en las que el **Estado** tenga una **participación** superior al **40%**: el **30%**.
- Las **personas jurídicas** cuyos ingresos gravables sean superiores a **B/.1.500.000** anuales, deben determinar su cuota del impuesto a la renta, de acuerdo con el denominado «*Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta*» (CAIR), mediante el cual el impuesto a pagar es la cuantía mayor resultante de:
 - ♦ aplicar a la renta neta gravable el tipo ordinario del impuesto (**25%**); o,
 - ♦ multiplicar los ingresos gravables por un tipo del **4,67%**.

A efectos del impuesto, el **total de ingresos gravables** se obtiene como resultado de restar del total de ingresos del contribuyente los ingresos exentos y/o no gravables, así como los ingresos de fuente extranjera del sujeto pasivo.

En particular:

- **Empresas agropecuarias o agroindustriales.** Las actividades en estas empresas pagan en concepto de Impuesto sobre la Renta la suma mayor que resulta de la renta neta gravable (CF art.699 parágrafo transitorio 2):
 - ◆ calculada en base a las normas generales;
 - ◆ resultante de aplicar al total de ingresos gravables el **3,25%**.
- **Pequeñas empresas.** A partir de **2020**, las personas jurídicas consideradas como micro, pequeña y mediana empresa, liquidan el Impuesto sobre la Renta de acuerdo con la escala de tipos progresivos siguiente.

Ingreso total (B/.)	Tipo (%)
Hasta 11.000,00	7,5
De 11.000,01 hasta 36.000,00	10
De 36.000,01 hasta 90.000,00	12,5
De 90.000,01 hasta 150.000,00	15
De 150.000,01 hasta 350.000,00	20
De 350.000,01 hasta 500.000,00	22,5

Además, estas personas jurídicas quedan exentas del pago del Impuesto Complementario (CF art.699-A).

A efectos del impuesto, se considera **micro, pequeña y mediana**, la empresa en que concurren las siguientes circunstancias:

- que esté debidamente registrada en el registro empresarial de Ampyme
- que la misma no resulte (directa o indirectamente) del fraccionamiento de una empresa en varias personas jurídicas; o que no sea afiliada, subsidiaria, o controlada por otras personas jurídicas;
- que perciba ingresos brutos anuales que no excedan de **B/.500.000,00**;
- que las acciones o cuotas de participación de las personas jurídicas sean nominativas y que sus accionistas o socios sean personas naturales.

Retenciones sobre pagos internos

Los dividendos y distribuciones de beneficios efectuados por empresas que requieren del denominado Aviso de Operación están sujetos a una **retención final**:

- En caso de **acciones nominativas** (CF art.733.a y b):
 - ◆ del **10%**, sobre la cuantía total, en el caso de rentas de fuente panameña; o,
 - ◆ del **5%**, sobre la cuantía total, en el caso de rentas de fuente extranjera o derivadas de exportaciones.
- En caso de acciones **al portador**, se aplica una retención final del **20%**. Las acciones al portador no están sujetas a la retención final del 10% sobre préstamos o créditos (CF art.733-i).

Los préstamos y créditos concedidos por las empresas a sus accionistas se consideran **dividendos o distribuciones de beneficios** y, por tanto, quedan sujetos a una retención final del 10% (retención sobre préstamos o créditos a los accionistas) (CF art.733 parágrafo 1).

Se aplica una retención del 5% sobre las **distribuciones de utilidades** provenientes de renta exenta prevista a (CF art.708.f y I y 733-a):

- los intereses derivados de valores emitidos por el Estado, así como a las ganancias procedentes de la transmisión de estos;
- los intereses derivados de depósitos en cuentas de ahorro, depósitos a plazo, u otro tipo depósitos mantenidos en bancos establecidos en Panamá (locales o extranjeros).

Aquellas empresas establecidas en **zonas francas** que requieren del Aviso de Operación deben retener el Impuesto sobre los Dividendos al tipo del 5% sobre la cuantía total (CF art.733-b y d).

Se produce una **distribución presunta** en caso de que no se realice pago por dividendos o distribución, o dicho pago sea inferior al 40% de la renta neta después de impuestos (20%, en el caso de empresas establecidas en las zonas francas) (CF art.733-g).

Los beneficios después de impuestos de las **sociedades colectivas** y de las sociedades colectivas limitadas se consideran dividendos y están sujetos a retención final.

Los **intereses** tributan al tipo impositivo ordinario del impuesto. No obstante, los intereses procedentes de bonos y valores registrados en la Comisión Nacional de Valores están sujetos a una retención final del 5%. Esa retención no se aplica a los intereses de bonos y valores negociados a través de un mercado de valores debidamente establecido en Panamá.

Retenciones sobre pagos a no residentes

En relación con las retenciones sobre pagos a no residentes se analiza lo siguiente:

Dividendos

Los dividendos derivados por no residentes están sujetos a una retención final, de acuerdo con los comentarios efectuados anteriormente en el caso de residentes.

Intereses

Los intereses derivados por personas jurídicas no residentes están sujetos a una retención final al tipo ordinario del Impuesto sobre la Renta sobre el 50% de la cuantía bruta (CF art.733-k).

No obstante, los intereses procedentes de bonos y valores registrados en la Comisión Nacional de Valores están sujetos a una retención final del 5% y los intereses están exentos del impuesto cuando la venta y negociación de los bonos y valores se realiza a través de un mercado de valores debidamente establecido en Panamá.

Regalías

Las regalías abonadas a personas no residentes están sujetas a una retención final al tipo ordinario del impuesto sobre el 50% de la cuantía bruta. No obstante, las regalías abonadas por empresas establecidas en la Zona Libre de Colón a no residentes se encuentran exentas (CF art.733-k).

Otros

Además del Impuesto sobre la Renta de las empresas, las sucursales de empresas extranjeras registradas están sujetas a una retención final del **10%** sobre los beneficios después de impuestos (recargo sobre los beneficios de las sucursales o impuesto sobre los dividendos presuntos). Los dividendos percibidos por la sucursal (que ya han sido retenidos en la distribución) son excluidos de la base imponible a efectos del recargo sobre beneficios de la sucursal del **10%** (CF art.733-f).

B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas

(CF art.694 y sus normas modificadoras; DE N° 170-93 -RISR-)

Las personas físicas (residentes y no residentes) son gravadas por sus **rentas de fuente panameña**, con independencia de su nacionalidad y del lugar en el que se efectúa el pago de la renta. A efectos tributarios, la nacionalidad de la persona física resulta irrelevante.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas naturales que perciben o devengan rentas gravables, independientemente de su nacionalidad, domicilio o residencia. También se consideran contribuyentes, los fideicomisos y las sucesiones hasta la adjudicación de los bienes (RISR art.81).

Las personas físicas extranjeras que **permanecen en Panamá** por más de **183 días** (seguidos o alternos) y perciben o devenguen rentas sujetas al Impuesto deben tributar de forma idéntica a los residentes.

Asimismo, los impuestos causados por las personas físicas al momento de su **fallecimiento** deben ser abonados por los herederos como una deuda de la sucesión, mientras que los causados después la muerte son liquidados a cargo de la herencia, hasta la adjudicación de los bienes. Una vez efectuada esa adjudicación, los herederos están sujetos a tributación por la parte de renta sujeta correspondiente a cada heredero. En el caso de **fideicomisos**, se considera sujeto pasivo del impuesto al fiduciario persona física.

Se consideran **residentes en Panamá** las personas naturales que (CF art.762-N):

- permanecen en Panamá por **más de 183 días** (seguidos o alternos) en un ejercicio fiscal o en el año inmediatamente anterior;
- establecen su **vivienda permanente** en Panamá.

Los **cónyuges** pueden optar por declarar conjunta o separadamente en cada ejercicio fiscal. Esta opción se ejerce en el momento de presentar al empleador la declaración de deducciones personales y, en el caso de no asalariados, al presentar la declaración jurada anual ante la Dirección General de Ingresos (RISR art.68).

Base imponible

El Impuesto sobre la Renta se aplica a las rentas de fuente panameña, independientemente de la nacionalidad, domicilio o residencia del beneficiario, del lugar de celebración de los contratos, del lugar desde donde se pague o se perciba y de quién sea el pagador de esta (RISR art.9).

Se consideran **rentas de fuente panameña** (CF art.694 párr.1 y RISR art.9):

- Las provenientes del **trabajo personal** (sueldos, salarios, gastos de representación u otras remuneraciones en dinero o en especie) abonadas a trabajadores o personas contratadas por razón del ejercicio de su profesión u oficio (CF art.694-a y b).
- Los ingresos del **capital inmobiliario** localizado en Panamá -arrendamientos, explotaciones agrarias, forestales y otras similares (RISR art.9-e).
- Las **rentas del capital o inversiones** en Panamá -intereses, dividendos, utilidades y rentas similares- (RISR art.9-f).
- Las **ganancias de capital** provenientes de la enajenación de todo tipo de valores, bienes muebles e inmuebles y prestaciones de servicios a personas localizadas en las zonas libres (RISR art.9-j).
- Las percibidas por **personas naturales no domiciliadas** en Panamá, por los servicios prestados a personas naturales o jurídicas (nacionales o extranjeras) localizadas en Panamá (honorarios, derechos de autor, regalías, derechos de llave, marcas de fábricas o de comercio, patentes, know-how, etc.), en la medida en que dichos servicios incidan sobre la producción o mantenimiento de rentas de fuente panameña y su pago haya sido considerado gasto deducible por la persona que los recibió (CF art.694 parágrafo 1-e).
- Todas las rentas o ingresos no contemplados en los incisos anteriores que constituyan frutos civiles o naturales obtenidos en Panamá, por la utilización de bienes o por la realización de servicios (RISR art.9-l).

Por el contrario, no se consideran **rentas de fuente panameña** (RISR art.10):

- Las **prestaciones de servicios** realizadas en el extranjero no relacionadas económicamente con actividades gravables realizadas por los contribuyentes en Panamá (RISR art.10-c).
- Los **intereses, comisiones y similares** obtenidos por personas físicas (residentes y no residentes), derivadas de préstamos, depósitos u otras operaciones financieras, realizados con prestatarios no residentes, siempre que la prestación y el uso del dinero se efectúe fuera de Panamá, aunque el reembolso del capital e intereses sea efectuado en Panamá (RISR art.10-e).
- Los ingresos de **fideicomisos** sobre bienes situados fuera de Panamá, fondos depositados por personas naturales cuya renta no sea de fuente panameña, acciones o valores de cualquier clase, emitidos por sociedades cuya renta no sea de fuente panameña, aun cuando tales fondos, acciones o valores estén depositados en la República de Panamá (RISR art.10-h).
- Los **cánones** por contratos de arrendamiento internacional abonados al arrendador (RISR art.10-i).
- Las **primas de seguros y reaseguros** por riesgos de personas o bienes fuera de Panamá, así como las primas de reaseguros cedidas a empresas reaseguradoras localizadas fuera de Panamá (RISR art.10-j).
- Las rentas generadas por personas físicas no residentes, procedentes de pagos por **bienes o servicios financiados**, contratados o ejecutados fuera del Panamá, a favor de determinados contribuyentes -hoteles, arrendadoras internacionales de automóviles, reparaciones de naves o aeronaves dedicadas a la explotación internacional, fletes por cuenta de líneas navieras internacionales y operadores de turismo internacional, así como otras actividades de negocios internacionales (RISR art.10-l).
- Las rentas generadas por personas físicas residentes que desarrollan **operaciones financiadas**, contratadas o ejecutadas fuera de Panamá, requeridas para la generación de rentas de fuente panameña (RISR art.10-m).
- Las rentas generadas por personas físicas no residentes dedicadas a la operación de cruceros, por las utilidades obtenidas por la venta de pasajes, excursiones y servicios ofrecidos durante su estancia en aguas y puertos panameños (RISR art.10-n).

A efectos del impuesto, el **año gravable** comprende un periodo de **12 meses** (RISR art.124):

- Período calendario **general**: que comienza el **1** de enero y termina el **31** de diciembre.
- Período **especial**: que, a solicitud del contribuyente, comienza el primer día solicitado, hasta completar un período de 12 meses.

Rentas exentas

(CF art.708; RISR art.13)

Se encuentran exentas del impuesto las siguientes rentas:

- las rentas de las personas naturales declaradas exentas en virtud de convenios o contratos autorizados por la Ley (CF art.708-a);
- los intereses y ganancias derivados de valores emitidos por el Estado (CF art.708-f);
- los bienes percibidos a título de herencia, legado o donación (CF art.708-i);
- los sueldos y honorarios percibidos por diplomáticos acreditados en Panamá, en base a reciprocidad (CF art.708-j y k);
- las prestaciones de los fondos de jubilación, pensiones y otros beneficios (CF art.708-o);
- las rentas netas gravables percibidas por personas naturales que no excedan de **B/.11.000,00** anuales (CF art.708-p);
- las rentas percibidas por personas naturales dedicadas a actividades agropecuarias o agroindustriales con ingresos brutos anuales inferiores a **B/.350.000,00** (CF art.708-s);
- las indemnizaciones percibidas por empleados públicos acogidos al plan de retiro voluntario (RISR art.13-l);
- los intereses procedentes de depósitos de cualquier tipo (locales o extranjeros), mantenidos en instituciones bancarias panameñas (RISR art.13-f);
- los intereses de préstamos concedidos para financiar la construcción de viviendas sociales percibidos por las personas (RISR art.13-g);
- las regalías abonadas por personas radicadas en la zona libre de Colón a no residentes (RISR art.13-k);
- las indemnizaciones por finalización del contrato de trabajo, hasta una cuantía de **B/.5.000**, más el **1%** correspondiente por cada año de contrato (RISR art.13-m);
- los premios abonados por las loterías y apuestas del Estado (RISR art.13-ñ);
- los premios de los juegos azar abonados por entidades sin fines de lucro debidamente autorizadas (RISR art.13-o);
- los premios de concursos realizados con fines publicitarios (RISR art.13-p);
- las indemnizaciones por accidentes de trabajo y seguros, las pensiones alimenticias y las prestaciones por riesgos abonadas por la caja de seguro social (RISR art.13-q);
- los títulos prestacionales recibidos por funcionarios y exfuncionarios (RISR art.13-s);
- las demás rentas declaradas exentas por leyes especiales (RISR art.13-u).

Rendimientos de trabajo

En el Impuesto sobre la Renta se distinguen los siguientes rendimientos del trabajo:

Salarios

(CF art.694 parágrafo 1)

Se consideran **rentas gravables** de fuente panameña:

- Las rentas provenientes del trabajo personal (sueldos y otras remuneraciones) abonadas por el Estado a sus **representantes diplomáticos o consulares** por la realización de funciones fuera del Panamá.
- La totalidad de las rentas del trabajo personal (en dinero o en especie) abonadas a trabajadores o a personas contratadas por razón de su **profesión u oficio**.

Las rentas del trabajo se incluyen en la renta total de la persona física y son gravadas a los **tipos ordinarios** del Impuesto sobre la Renta.

Las **personas físicas** que perciben salarios, honorarios o cualquier otro tipo de retribución, sólo están sujetas al Impuesto sobre la Renta cuando los servicios prestados se consideran realizados en Panamá.

Se aplica una **retención** sobre los salarios y retribuciones similares, abonados o acreditados a los empleados en base a los tipos progresivos aplicables. La base imponible puede ser minorada mediante la aplicación de determinadas deducciones (CF art.734).

Rendimientos en especie

Las retribuciones en especie se encuentran totalmente sujetas a tributación. En el caso de los **trabajadores asalariados**, la valoración de estos rendimientos de efectúa en base al DE N° 9-06 (RISR art.7).

Los contribuyentes deben computar como **renta bruta** el valor de los productos, bienes o servicios recibidos. Ese valor se determina de acuerdo con el precio de mercado de los bienes en el momento de su percepción o en base a valoración por peritos.

Esta norma define al **salario en especie** como aquella remuneración (que no sea en dinero) que percibe el trabajador como retribución de sus servicios o trabajo, para su uso personal o el de su familia, siempre que exista una relación de trabajo (DE N° 9-06 art.1).

Se considera salario en especie a las **remuneraciones** por (DE N° 9-06 art.4):

- alimentación;
- vestuario;
- las cuantías percibidas para la compra, alquiler o financiación de vehículos de uso personal del trabajador;
- servicio de telefonía celular en favor de los familiares del trabajador;
- servicios básicos residenciales (agua, luz, etc.) para el empleado y familia;
- pagos con tarjetas de crédito u otros medios;
- pagos de todo tipo de impuestos (incluido el impuesto al inmueble) del empleado;
- primas de seguros del empleado y familia;
- becas, matrículas y otros materiales otorgados al empleado o familiares;
- pagos cuotas o suscripciones a clubes privados;
- combustible, siempre que exceda del **20%** del salario y que supere los **B/.250,00** mensuales;
- vivienda residencial y de recreo para uso exclusivo del trabajador y familia.

Por otra parte, se establece una lista de prestaciones y remuneraciones que **no** son consideradas **salarios en especie**, por estar vinculadas a la actividad de la empresa y por convenios colectivos y legislación social (DE N° 9-06 art.5).

Pensiones

(CF art.708-o)

Están **exentas** del impuesto las cuantías percibidas por las personas físicas beneficiarias de los fondos de jubilación y pensiones conforme a la L N° 10-93.

Remuneraciones de directores

Las retribuciones de los directivos de las empresas se ajustan a las **normas generales de tributación** de las personas físicas.

Rendimientos de actividades económicas

Constituyen renta bruta los rendimientos derivados por las personas físicas de cualquier tipo de profesión, de actividades económicas, artísticas, científicas realizadas por **cuenta propia** y **sin** relación de **dependencia** (RISR art.2-b).

Como norma, la renta procedente de los **servicios personales independientes** se incluye la renta total de la persona física y se grava a los tipos ordinarios del impuesto sobre la renta personal.

Estos contribuyentes pueden **deducir** de su renta gravable los costes y gastos del ejercicio necesarios para obtener y conservar la fuente de la renta.

Rendimientos del capital

Entre los rendimientos de capital, se distinguen:

Dividendos

(CF art.701-f)

Los dividendos y otras distribuciones de beneficios procedentes de empresas sujetas al denominado Aviso de Operación constituyen renta bruta (RISR art.9-f) y están sujetos a una **retención final del 10%**. No obstante, se aplican los **tipos específicos del 20%** a los dividendos sobre acciones al portador (RISR art.106) y del **5%** en caso de distribuciones de utilidades derivadas de rentas exentas o de las efectuadas por personas jurídicas establecidas en las zonas libres (RISR art.106).

Intereses

(CF art.701-h)

Se aplica una exención a los intereses derivados de **depósitos** de ahorro, y de otro tipo, en instituciones bancarias panameñas (RISR art.13-f). También se aplica una exención a los intereses u otros beneficios percibidos sobre **valores** registrados y negociados en una bolsa de valores u otro mercado organizado (RISR art.118 párrafo 2).

Los intereses **no exentos** tributan a los tipos progresivos aplicables a las personas físicas.

Las **rentas de intereses** pueden estar sujetas a una retención final del **5%** (RISR art.118).

Regalías

El RISR define las regalías como aquellos pagos efectuados a terceros por el derecho de uso de **patentes** y cualquier otro tipo de derecho registrado (RISR art.30).

Las regalías constituyen renta bruta (CF art.696-c; RISR art.2-n).

Las regalías son gravadas a los **tipos impositivos progresivos** aplicables a las personas físicas.

Rendimientos del capital inmobiliario

Los ingresos percibidos por el **alquiler y arrendamiento** de bienes inmuebles constituyen renta bruta y tributan a los tipos progresivos aplicables a las personas físicas. La **cuantía** de esa renta incluye, además del pago del alquiler acordado, cualquier otra cuantía abonada en relación con el uso del inmueble, los accesorios o servicios prestados por el propietario del inmueble y el valor de las mejoras permanentes y no permanentes realizadas por los arrendatarios que constituyen un beneficio para el propietario del bien inmueble (RISR art.3).

Los contribuyentes pueden aplicar las siguientes **deducciones** de la renta bruta obtenida por los arrendamientos (RISR art.42):

- Los impuestos **nacionales y municipales** que graven el inmueble.
- La **depreciación** sobre el valor de las mejoras introducidas en los bienes inmuebles arrendados, así como de los bienes muebles, en su caso.
- Los gastos de **mantenimiento y de reparaciones**, en tanto no constituyan mejoras sustanciales.
- Los gastos de **administración** a cargo de terceros.
- Los gastos comunes de los **condominios arrendados**.
- Las **remuneraciones** y prestaciones sociales de los empleados.
- Los gastos por **suministros** y por **primas de seguros**, cuando no estén a cargo de los arrendatarios.
- El valor del **arrendamiento del terreno** cuando éste no pertenezca al dueño de la mejora construida en ese terreno.
- Las **partidas incobrables** con una morosidad superior a 1 año.
- Los intereses por **préstamos** para la construcción, adquisición, mejoras o reparación del inmueble arrendado.
- Cualquier otro gasto relacionado con la producción de la **renta gravable** o su conservación.

Ganancias de capital

A continuación, se analizan las ganancias de capital generadas por:

Bienes inmuebles

(RISR art.94)

Las ganancias de capital procedentes de la enajenación de bienes inmuebles **no nuevos** están generalmente sujetas al tipo impositivo del Impuesto sobre la Renta, cuando la operación forma parte de las actividades empresariales ordinarias⁴ del sujeto pasivo (CF art.701).

No obstante, se establece la siguiente **escala específica** de tipos progresivos, aplicable a la **primera venta** de inmuebles nuevos (viviendas y locales de negocio), siempre que (RISR art.94):

- La operación forme parte de las **actividades empresariales** ordinarias del sujeto pasivo.
- El terreno sobre el que se construyan los inmuebles haya sido **revaluado** en los **2** años anteriores a la fecha de venta de los inmuebles.

⁴ Se consideran **actividades empresariales ordinarias** la compraventa habitual de terrenos o parcelas, viviendas y locales comerciales en una cuantía superior a más de 10 bienes inmuebles en el ejercicio o en el año precedente (RISR art.94-A).

- La **licencia de construcción** del edificio haya sido concedida con posterioridad al 1-1-2011.

Valor de la vivienda nueva (B/.)	Tipo (%)
Hasta 35.000	0,5
De 35.001 a 80.000	1,5
Más de 80.000	2,5
Locales comerciales nuevos	4,5

Cuando la operación **no** forma parte de las **actividades empresariales ordinarias** del sujeto pasivo, se aplica un tipo reducido del **10%** sobre la renta gravable. En estos casos, la venta no se computa para la determinación de los ingresos gravables del contribuyente y, por tanto, este no puede deducir la cuantía del Impuesto de Transferencia ni los gastos incurridos en la transferencia del inmueble.

No obstante, el comprador debe retener el **3%** de la cuantía mayor correspondiente al precio de compra/valor catastral como un pago a cuenta del impuesto (RISR art.94-B).

El **sujeto pasivo** puede:

- Considerar la retención efectuada por el comprador como **impuesto final** sobre las ganancias de capital.
- Aplicar un **crédito fiscal** por el impuesto abonado en exceso, cuando la cuantía retenida (al tipo del **3%**) excede del impuesto sobre la renta a abonar sobre las ganancias de capital (al tipo del **10%**).

En el caso de ganancias de capital obtenidas por la venta de bienes inmuebles dedicados a la **agricultura** o a uso **residencial**, localizados en áreas rurales con un valor registrado no superior a **B/.10.000**, el tipo reducido aplicable es del **3%**, sobre las ganancias de capital sujetas, más el **2%** del Impuesto de Transferencia de Bienes Inmuebles (RISR art.94-C).

En caso de permutas, ambas partes se encuentran sujetas al impuesto y cada una debe establecer la ganancia por la transmisión del inmueble, de acuerdo con las normas anteriores. El valor enajenación está constituido por el precio de mercado en la fecha de la venta. Este mismo precio resulta aplicable en el caso aportes de inmuebles a personas jurídicas o en el caso de disolución de estas, en las distribuciones de inmuebles a socios y accionistas (RISR art.95).

Acciones

A efectos del impuesto, no se consideran gravables las ganancias (ni deducibles las pérdidas) derivadas de las enajenaciones, a título oneroso, de bonos, **acciones** y otros valores emitidos o garantizados por el Estado (RISR art.117-A-a).

Las **plusvalías** obtenidas por la enajenación onerosa de acciones, participaciones y valores emitidos por personas jurídicas o en una Oferta Pública de Acciones (**OPA**), tributan a un tipo reducido del **10%**. Las plusvalías obtenidas en la enajenación de capitales y valores invertidos económicamente en Panamá se consideran rentas de fuente panameña, independientemente de su lugar de enajenación (RISR art.117-A-b y c).

En relación con las ganancias de capital procedentes de la **transmisión de valores** emitidos por sociedades, o como resultado de la aceptación de una OPA, el comprador debe retener el **5%** sobre el valor de venta y remitirlo a las autoridades fiscales en un plazo de **10 días** (CF art.701-e; RISR art.117-b).

El contribuyente puede optar por considerar la **retención** como definitiva. No obstante, cuando dicha retención sea superior a la cuantía de aplicar el tipo del **10%** sobre la ganancia de capital, el contribuyente puede presentar una declaración, acreditando la retención efectuada y reclamar una devolución o un crédito fiscal para el pago de otros tributos. La cuantía de ganancias obtenidas en la enajenación de valores no es acumulable a los ingresos gravables del contribuyente (RISR art.117-C).

Por otra parte, se establecen una serie de **modificaciones** en el RISR relacionadas con el tratamiento de determinadas ganancias de capital (Decreto Ejecutivo N° 62/2018). De esta manera:

- En el caso de enajenaciones o transferencias en las que **no** se produzcan **ganancias** de capital, no procede efectuar la retención en la fuente, siempre que se trate de enajenaciones y transferencias (RISR art.117-D):
 - ◆ en favor del Estado y sus instituciones descentralizadas;
 - ◆ entre parientes dentro del primer grado de consanguinidad y los cónyuges;
 - ◆ por apropiación, venta o liquidación (judicial o extrajudicial) de valores, en ejecución de garantías de cumplimiento de obligaciones objeto de un fideicomiso para garantizar financiaciones;
 - ◆ a título gratuito entre personas no incluidas anteriormente, no consideradas ganancias de capital por la administración tributaria, previa solicitud documentada por parte de los intervinientes, sobre el carácter gratuito de la operación;
 - ◆ a título oneroso, no consideradas ganancias de capital por la administración tributaria, previa solicitud documentada por parte de los intervinientes, sobre la inexistencia de ganancias de capital.

Asimismo, **no** se consideran **gravables** las ganancias (ni deducibles las pérdidas) derivadas de la venta o enajenación de los **valores** siguientes (RISR art.117-E):

- emitidos o garantizados por el Estado;
- enajenados a través de una bolsa de valores u otro mercado organizado;
- los derivados de una fusión, consolidación o una reorganización corporativa.

Muebles

A efectos del impuesto, se consideran gravables las ganancias derivadas por la enajenación de bienes muebles (que no constituyan giro ordinario del negocio) ubicados en Panamá (RISR art.117-H).

Las **plusvalías** procedentes de la venta de bienes muebles están sujetas a un tipo fijo del **10%**.

Esas plusvalías se determinan restando del precio de venta, el coste de adquisición, menos la depreciación efectuada.

Deducciones personales

Deducciones

El impuesto sobre la renta personal es aplicado sobre la renta total del sujeto pasivo, previa aplicación de las siguientes deducciones:

- Los **gastos** incurridos para la generación de la renta o para el mantenimiento de la fuente de esta.
- Las **donaciones** a (RISR art.47):
 - ◆ Entidades del Estado y demás entes descentralizados;
 - ◆ instituciones educativas o de beneficencia panameñas sin fines lucrativos debidamente autorizadas, hasta una cuantía anual de **B/.50.000,00**.
 - ◆ partidos políticos o a candidatos a puestos lectivos, hasta una cuantía de **B/.10.000,00**.
 - ◆ entidades sin fines de lucro debidamente autorizadas;
 - ◆ actividades relacionadas con la prevención del VIH, con un límite de **B/.10.000,00**;
 - ◆ Otras entidades previstas en la ley.
- Las **indemnizaciones** por la finalización del contrato de trabajo del **1%** sobre la cuantía percibida por cada año de contrato, más una deducción adicional de **B/.5.000**, del saldo resultante después de la aplicación de la deducción anterior (RISR art.119).

Los **costes y gastos** deben atribuirse a la renta gravada, a la renta exenta o a la renta de fuente extranjera. De esta manera, los costes y gastos deducibles no pueden exceder de la proporción que resulte de dividir los ingresos gravables entre el total de ingresos (incluyendo los exentos y de fuente extranjera). El cociente que resulte se multiplica por el monto de costes y gastos totales, de la forma que se detalla en la siguiente **fórmula** (CF art.697 parágrafo 4):

$$\text{MCGD} = (\text{IG} / \text{IT}) \times \text{CGT}$$

MCGD: Máximo de Costos y Gastos Deducibles;

IG: Ingresos Gravables;

IT: Ingresos Totales (gravables + exentos + ingresos de fuente extranjera);

CGT: Costos y gastos totales incurridos por el contribuyente;

Las cuentas incobrables, las donaciones al Estado, el Impuesto de Aviso de Operación y los costes técnicos de operaciones relacionados al riesgo asumido por las **compañías de seguro** en operaciones directas, pueden ser deducidos sin límite si están relacionados con rentas gravables.

Asimismo, los contribuyentes pueden aplicar las siguientes deducciones en la determinación de su renta gravable anual (CF art.709; RISR art.67):

- Los intereses abonados a **fideicomisos** sobre bienes inmuebles, constituidos como garantía del pago de préstamos para la adquisición, construcción, edificación o mejoras de la vivienda principal del contribuyente persona física, siempre que la cuantía anual no exceda de **B/.15 000.00** (CF art.709-1).
- Los pagos por **intereses de préstamos hipotecarios** destinados a la adquisición, construcción, edificación o mejoras de la vivienda principal del contribuyente (ubicada en Panamá), con un límite anual máximo de **B/.15.000,00** (CF art.709-5; RISR art.74).
- Los pagos por intereses de **préstamos** destinados a la **educación** (en Panamá) del contribuyente o de sus dependientes, así como los otorgados por el Instituto para la Formación y Aprovechamiento de Recursos Humanos (IFARHU) (CF art.709-6; RISR art.75).

- Los pagos por **gastos médicos** (en Panamá) debidamente comprobados (primas de seguros de hospitalización y atención médica, así como las cuantías abonadas no cubiertas por seguros) (CF art.709-7; RISR art.72).
- **A partir de 2019**, los pagos por **gastos educativos** de:
 - ◆ los dependientes **menores de edad** (matrículas, mensualidades y demás útiles escolares, uniformes, transporte) que cursen estudios primarios y secundarios;
 - ◆ los dependientes **mayores de edad bajo tutela** que cursen estudios terciarios o superiores (matrículas y créditos), con un límite anual de **B/.3.600,00** por dependiente. Esta deducción también puede ser aplicada a los contribuyentes que sufragen sus propios estudios (CF art.709-9);
 - ◆ los gastos educativos de dependientes **discapacitados** son deducibles en su totalidad (RISR art.73-B).

Por el contrario, la normativa del impuesto no permite la deducción de (CF art.697 parágrafo 1):

- Los gastos personales o de subsistencia del contribuyente y de su familia;
- Los gastos ocasionados o pagados por razón de edificación o mejoras permanentes hechas para aumentar el valor de cualquier bien mueble o inmueble, entendiéndose que dichas edificaciones o mejoras estarán sujetas a depreciación o amortización;
- Las cuantías invertidas en viajes de recreo, en cuotas, en fiestas populares, en entretenimientos o agasajos y en donaciones que no sean de propaganda;

Deducciones personales y familiares en la base

Los contribuyentes del impuesto tienen derecho a aplicar una deducción personal básica anual de **B/.800,00**, en el caso de aquellos cónyuges que presentan su declaración en forma conjunta (CF art.709-2; RISR art.68).

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

No se aplican ningún tipo de crédito adicional para calcular el Impuesto sobre la Renta Personal, con independencia de:

- Las retenciones correspondientes a salarios y otras remuneraciones, y
- Los pagos a cuenta efectuados con motivo de la venta de inmuebles citadas arriba (RISR art.117-C).

Pérdidas

Las pérdidas operativas pueden ser **trasladadas hacia adelante**, para ser compensadas en los **5 años** fiscales siguientes. La deducción anual no puede exceder del **20%** de las pérdidas y dicha deducción no puede reducir la base imponible en más del **50%** en el ejercicio. Las deducciones no aplicadas en el ejercicio correspondiente no pueden ser aplicadas en ejercicios posteriores, y tampoco dan derecho a la devolución del impuesto (CF art.698-A; RISR art.78).

El derecho a deducir las pérdidas es **intransferible**, incluso en los casos de consolidaciones o fusiones.

Las pérdidas por **siniestros** relacionados con los activos depreciables son deducibles en el ejercicio en el que se produce en dichas pérdidas y en la medida en que no estén cubiertas por seguros (RISR art.37).

El **traslado hacia atrás** de las pérdidas no está permitido.

Como **norma general**, las pérdidas de capital no son deducibles.

Tipo de gravamen

Se analizan los tipos impositivos en relación con:

Rentas y Ganancias de capital

En el año **2021**, la renta neta gravable (base imponible) de los contribuyentes personas físicas (naturales) está sujeta a tributación a los siguientes **tipos progresivos** (CF art.700):

Renta gravable neta (B/.)	Tipo (%)
Hasta 11.000	0
De 11.000 a 50.000	15
Más de 50.000	25

A partir de **2020**, las personas físicas consideradas como micro, pequeño y mediano empresario deben abonar el impuesto en base a la siguiente escala de tipos (CF art.700-A):

Ingreso total (B/.)	Tipo %
Hasta 11.000,00	7,5
De 11.000,01 hasta 36.000,00	10
De 36.000,01 hasta 90.000,00	12,5
De 90.000,01 hasta 150.000,00	15
De 150.000,01 hasta 350.000,00	20
De 350.000,01 hasta 500.000,00	22,5

A efectos del impuesto, se consideran **micro, pequeño y mediano empresario**, la persona física que cumple los siguientes requisitos:

- estar debidamente registrados en el registro empresarial de Ampyme;
- percibir ingresos brutos anuales que no excedan de **B/.500.000,00**.

En relación con las **ganancias de capital**, ver arriba.

No se aplica ningún tipo de **recargo**.

Retenciones internas

Se aplica una retención mensual sobre los **salarios y retribuciones similares** abonados o acreditados a los trabajadores a los tipos progresivos aplicables. El empleador, como agente retenedor, es responsable de declarar las cuantías retenidas y remitir el pago a las autoridades tributarias.

Además, las cuantías que reciben los sujetos pasivos por **gastos de representación** están sujetas al impuesto de acuerdo con la escala de tipos progresivos siguiente (CF art.701-l):

Cuantía (B./.)	Tipo (%)
Hasta 25.000	10
Más de 25.000	15

Los **dividendos** y otras distribuciones de beneficios de las empresas sujetas al **Aviso de Operación** están sujetas a tributación de la forma siguiente (CF art.733-a):

- En caso de **acciones nominativas** (CF art.701-f):
 - ♦ del **10%**, sobre la cuantía total, en el caso de rentas de fuente panameña;
 - ♦ del **5%**, sobre la cuantía total, en el caso de rentas de fuente extranjera o derivadas de exportaciones.
- En caso de **acciones al portador**, se aplica una retención final del **20%**. Las acciones al portador no están sujetas a la retención final del **10%** sobre préstamos o créditos.

Los **préstamos y créditos** concedidos por las empresas a sus accionistas se consideran dividendos o distribuciones de beneficios y, por tanto, quedan sujetos a una retención final del **10%** (retención sobre préstamos o créditos a los accionistas).

Se aplica una retención del **5%** sobre los dividendos procedentes de **intereses** derivados de (CF art.701-f):

- valores emitidos por el gobierno panameño, así como a las ganancias procedentes de la transmisión de estos;
- depósitos en cuentas de ahorro, depósitos a plazo, u otro tipo depósitos realizados en bancos establecidos en Panamá.

Aquellas empresas establecidas en **zonas francas** que requieren del **Aviso de Operación** deben retener el Impuesto sobre los Dividendos al tipo del **5%** sobre la cuantía total.

Se produce una **distribución presunta** en caso de que no se realice pago por dividendos o distribución, o dicho pago sea inferior al **40%** de la renta neta después de impuestos (**20%**, en el caso de empresas establecidas en las zonas francas).

Los **beneficios** después de impuestos de las sociedades colectivas y de las sociedades colectivas limitadas se consideran dividendos y están sujetos a retención final.

Los **intereses** tributan al tipo impositivo ordinario del impuesto. No obstante, los intereses procedentes de bonos y valores registrados en la Comisión Nacional de Valores están sujetos a una retención final del **5%**. Dicha retención no se aplica a los intereses de bonos y valores negociados a través de un mercado de valores debidamente establecido en Panamá.

II. Impuestos sobre la Propiedad

- A. Impuesto de Inmuebles
- B. Impuesto sobre Bancos, Financieras y Casas de Cambio
- C. Impuesto sobre Patentes Comerciales e Industriales
- D. Tasa Única de Registro
- E. Impuesto de Transferencia de Bienes Inmuebles

A. Impuesto de Inmuebles

(CF art.763 a 797 y sus normas modificadoras)

Todos los bienes inmuebles situados en Panamá (incluyendo los edificios y otras instalaciones), de carácter urbano o rural, se encuentran sujetos al denominado Impuesto de Inmuebles. La L N° 66/2017 introduce una **reforma integral** del impuesto, con **entrada en vigor el 1-1-2019**.

Hecho imponible

(CF art.763)

El hecho imponible del Impuesto de Inmuebles está constituido por los **terrenos** situados en Panamá, así como por los edificios y demás construcciones efectuadas sobre dichos terrenos (con o sin Título de Propiedad), inscritos en el Registro Público de la Propiedad.

Exenciones

(CF art.764)

Se encuentran exceptuados de este impuesto los **inmuebles**:

- Propiedad del **Estado**, de los municipios y sus asociaciones respectivas.
- Propiedad de las **instituciones estatales** autónomas y de aquellas empresas cuyas acciones sean **100%** propiedad del Estado.
- Destinados al culto y a actos **religiosos** y sociales con fines no lucrativos.
- Destinados a instituciones de **asistencia social sin fines de lucro**.
- Exentos mediante **tratados o convenios** suscritos por Panamá, autorizados legalmente.
- Inmuebles cuya **base imponible** (incluidas las mejoras), **no exceda de B/.120.000** y constituyan **patrimonio familiar** tributario o la vivienda principal⁵.
- Inmuebles cuya **base imponible**, incluídas las mejoras, **no exceda de B/.30.000,00**.
- Propiedad de **organizaciones sociales sin fines de lucro** constituidas legalmente como personas jurídicas, siempre que no sean destinados a fines de lucro.
- Las fincas dedicadas a actividades **agropecuarias** cuyo valor catastral no sea superior a **B/.350.000,00**.

⁵ Ver explicación detallada más adelante.

- Las personas (naturales o jurídicas) privadas que prestan **servicios de enseñanza** a todos los niveles, pueden deducir del importe a abonar por el impuesto, las cuantías destinadas a becas para estudiantes panameños de escasos recursos. La cuantía deducible es equivalente al costo real de cada una de las becas.
- Las personas (naturales o jurídicas) que operen **hospitales privados** pueden deducir del importe a abonar por el impuesto, las cuantías destinadas a servicios de atención médica a panameños de escasos recursos.
- Los inmuebles dedicados a áreas de **uso público**, por parte de promotores inmobiliarios, cuando se inscriban en el Registro Público como fincas nuevas, indicando su traspaso a la nación, a los municipios o a cualquiera otra entidad pública autorizada. Idéntico tratamiento tienen los terrenos o fincas que con anterioridad estén destinados al uso público.
- La **vivienda principal** y permanente registrada a nombre de personas discapacitadas, cuyo valor catastral no exceda de **B/.250.000,00**.
- Los **terrenos y/o mejoras**, de acuerdo con las leyes especiales, por el plazo que corresponda.

Las excepciones y las exoneraciones de este impuesto concedidas en otras leyes especiales solo pueden ser aplicadas por una sola vez. Por tanto, ningún inmueble puede gozar de dos **exoneraciones a la vez**.

Están exentos del pago de Impuesto de Inmuebles y del Impuesto de Transferencia de Bienes Inmuebles los predios dedicados a **plantaciones forestales comerciales** (maderables y no maderables) y a la conservación o restauración de bosques naturales en más del **75%** de su superficie apta. La exoneración del pago de estos impuestos se aplica a partir de la compra de la finca, siempre que cuente con Plan de Manejo Forestal o Plan de Finca aprobado dentro del primer año de compra y ese Plan este implementado y tenga un avance mínimo de un **20%** (L N° 69-17 art.9).

Patrimonio familiar tributario o la vivienda principal

(CF art.764-A)

A partir de 2019, se aplica una exención del impuesto a los **inmuebles** cuya base imponible (terreno y construcción, incluidas las mejoras), no excede de un valor catastral de **B/.120.000**, y constituye el patrimonio familiar tributario o la vivienda principal.

Los inmuebles considerados como patrimonio familiar tributario⁶ o vivienda principal⁷ pueden ser de propiedad de personas físicas o jurídicas. En este último caso, los beneficiarios finales personas físicas, propietarios del **100%** de las acciones (debidamente certificados por un contador público), deben ser **miembros de la familia**. En caso de que el propietario sea una **fundación privada o un fideicomiso**, los fundadores o beneficiarios finales deben certificar mediante declaración jurada la identidad completa de los beneficiarios del inmueble.

El Estado efectúa cada **5 años** una **revisión** de la base imponible exenta con objeto de su actualización, de acuerdo con el Principio de Capacidad Contributiva y la inflación, para mantener la exención de este tipo de propiedades residenciales con carácter permanente.

6 El **patrimonio familiar tributario** está constituido por el inmueble destinado a **uso permanente** por su propietario con fines habitacionales con su familia.

7 La **vivienda principal** es aquella utilizada permanentemente por su propietario, persona natural, con fines habitacionales, y que no constituya patrimonio familiar.

Para acogerse a este beneficio fiscal, los contribuyentes deben solicitarlo a la administración tributaria.

También constituye patrimonio familiar tributario o la vivienda principal, la vivienda principal de los **propietarios** jubilados, pensionados o en edad para la jubilación.

Los bienes inmuebles que constituyan patrimonio familiar tributario o la vivienda principal no pueden ser objeto de aumento del valor catastral mediante avalúos generales. Estos bienes inmuebles solo pueden ser objeto de **modificación de su valor catastral** mediante avalúo voluntario solicitado por el propietario, previa desafectación del beneficio fiscal de patrimonio familiar tributario o la vivienda principal.

Base imponible

(CF art.767)

La base imponible del impuesto está constituida por la **cuantía mayor** correspondiente al:

- valor catastral;
- precio establecido en cualquier acto de transferencia del correspondiente inmueble; o
- valor en juicio de sucesión.

No obstante, la regla anterior **no es aplicable** cuando disminuye el valor catastral del inmueble como consecuencia de un avalúo específico fijado por la Dirección de Catastro y Bienes Patrimoniales, en cuyo caso rige el nuevo valor.

En definitiva, se entiende por base imponible del Impuesto de Inmuebles la compuesta por el valor catastral del terreno y construcción o edificación, incluidas las mejoras adicionales a la construcción o edificación original, si las hubiera (CF art.766).

Tipo de gravamen

(CT art.766 y 766-A)

La **escala progresiva** combinada de este Impuesto sobre los Bienes Inmueble bajo el beneficio fiscal de patrimonio familiar tributario o vivienda principal es la siguiente (CF art.766):

Base imponible (B/.)	Tipo (%)
0 - 120.000	0,00
Más de 120.000 hasta 700.000	0,50
Más de 700.000	0,70

La aplicación de esta escala progresiva solo resulta aplicable a bases superiores a **B/.120.000**).

No obstante, se aplica una **exención** del impuesto a la **primera compra** de bienes inmuebles que constituyen patrimonio familiar tributario o vivienda principal, con un valor catastral situado entre **B/.120.000,00** y **B/.300.000,00**, por un periodo de **3** años, a partir de la fecha de emisión de la licencia de ocupación o de la fecha de inscripción en el Registro Público, lo que ocurra primero (CF art.766 párrafo 1).

Los bienes inmuebles en **régimen de propiedad horizontal**, que en **2019** disfruten de exención por sus mejoras, tributan a un tipo del **1%** sobre valor del terreno hasta la finalización de la exención. Posteriormente, una vez finalizada la exención de dichas mejoras, los inmuebles tributan en base a la escala anterior, sin perjuicio de que el contribuyente pueda optar por acogerse al régimen de patrimonio familiar tributario o de vivienda principal y cumpla con las condiciones establecidas para ello (CF art.766 párrafo transitorio).

Por otra parte, los inmuebles **de tipo comercial e industrial**, así como otro tipo de residencias y terrenos están sujetos, a partir del **1-1-2019**, a la siguiente escala de tipos progresivos (CF art.766-A):

Base imponible (B/.)	Tipo (%)
0 - 30.000	0,00
Más de 30.000 hasta 250.000	0,60
Más de 250.000 hasta 500.000	0,80
Más de 500.000	1,00

Los bienes inmuebles constituidos en régimen de propiedad horizontal de uso comercial, industrial, otras residencias y otros que, en **enero de 2019**, disfruten de exención por sus mejoras, deben abonar el impuesto a un tipo del **1%** del valor del terreno hasta la finalización de la exención. Posteriormente, se aplicará la escala anterior (CF art.766-A párrafo transitorio).

A partir de 2019, los terrenos y edificaciones propiedad de empresas de generación o transmisión de **energía eléctrica** están sujetos al impuesto en base a las escalas vigentes, hasta una cuantía máxima equivalente a **B/.50.000,00** anual. Este impuesto no puede ser transferido a los usuarios (CF art.764-B).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se abona en **tres cuotas** (abril, agosto y diciembre), no obstante, los pagos realizados en los **2** primeros meses del año disfrutan de un **10%** de descuento (CF art.786). Este pago debe realizarse en la oficina recaudadora del **lugar** de situación del inmueble (CF art.790).

B. Impuesto sobre Bancos, Financieras y Casas de Cambio

(CF art.1010 a 1013 y sus normas modificadoras)

Las entidades bancarias reguladas por el DL 9/1998 y las casas de cambio están obligadas a abonar un impuesto anual, de acuerdo con la siguiente **tarifa** (CF art.1010):

- Entidades bancarias con **licencia general**:

Activos totales (B/. millones)	Impuesto anual (B/.)
Hasta 100	75.000
100 - 200	125.000
200 - 300	175.000
300 - 400	250.000
400 - 500	375.000
500 - 750	450.000
750 - 1.000	500.000
1000 - 2.000	700.000
Más de 2.000	1 millón

Durante su **primer año de operaciones**, las nuevas entidades bancarias con licencia general abonan el **50%** del impuesto anual a que se hace referencia arriba.

- Entidades bancarias **con licencia internacional: B/.75.000.**
- Bancos de **fomento y microfinanzas: B/.30.000.**
- Casas de cambio: B/.10.000.**

Asimismo, se establece que las entidades financieras reguladas por la L N° 42-01, pagan un impuesto anual del **2,5%** de su capital desembolsado al **31** de diciembre de cada año. Este impuesto **no excederá** en ningún caso de **B/.50.000** (CF art.1011).

El **pago** de este impuesto debe realizarse dentro de los **90** días de calendario siguientes al cierre del periodo fiscal de la entidad bancaria (CF art.1012).

C. Impuesto sobre Patentes Comerciales e Industriales

(CF art.1004 a 1009)

Las personas que desean llevar a cabo una actividad industrial o comercial en territorio panameño se encuentran obligadas a obtener una **licencia empresarial**, denominada **Aviso de Operación** (L N° 5-07 art.1).

El impuesto que causan los Avisos de Operación se **aplica anualmente**, a un tipo del **2%**, sobre el capital invertido en la sociedad. Este impuesto no puede ser inferior a **B/.100**, ni superior a **B/.60.000**. Quedan **exentas** las personas naturales y jurídicas con capital invertido inferior a **B/.10.000** (CF art.1004).

Las personas o empresas establecidas en la **Zona Franca de Colón**, u otras zonas de libre comercio (con algunas excepciones), están sujetas, a partir del ejercicio fiscal de **2016**, a un impuesto anual, a un tipo del **0,5%**, sobre el capital de la sociedad, con una cuantía mínima de **B/.100** y una cuantía máxima de **B/.50.000**, con la excepción de las empresas inscritas en el Registro de Empresas del Área de Panamá-Pacífico hasta el 31-12-2016.

A partir del 1-1-2017, las empresas dedicadas a la prestación de servicios multimodales y logísticos inscritas en el Registro de Empresas del Área Económica Panamá-Pacífico tributan, asimismo, a un tipo del **0,5%**.

Las **personas naturales** dedicadas al comercio o a la industria deben abonar este impuesto por el capital de cada uno de los establecimientos que posean, aunque se trate de sucursales de cualquiera de los establecimientos amparados por la Patente, mientras que las **personas jurídicas** deben hacerlo por el capital (CF art.1005).

Liquidación y pago del impuesto

Los contribuyentes deben presentar una **declaración jurada** en los **3** primeros meses posteriores al cierre de cada período fiscal. El pago debe efectuarse de forma conjunta con la presentación de esa declaración (CF art.1006).

A efectos de este impuesto, se considera **capital** el activo neto al cierre del respectivo período fiscal. El activo neto está constituido por la diferencia entre el activo y el pasivo total. No se incluyen en el pasivo las cuantías adeudadas por las sucursales o subsidiarias a las filiales o matrices establecidas fuera de Panamá (CF art.1009).

D. Tasa Única de Registro

(CF art.318-A y sus normas modificadoras)

Se establece una Tasa Única de Registro aplicable a las siguientes **entidades** (CF art.318-A):

- Las **sociedades** anónimas, de responsabilidad limitada y cualquier otro tipo de personas jurídicas nacionales o extranjeras, las cuales deben abonar una tasa de **B/.300**, en el momento de su inscripción y en los años siguientes, para mantener su plena vigencia⁸.
- Las **fundaciones** de interés privado, que deben abonar en el momento de su inscripción una primera tasa de **B/.350**, y de **B/.400**, para mantener la plena vigencia de la fundación.

La **obligación al pago** de la tasa única anual **no se extiende** a las organizaciones sin fines de lucro, cooperativas y sociedades civiles.

E. Impuesto de Transferencia de Bienes Inmuebles

(L N° 106-74 -LITBI-)

Las transmisiones de inmuebles están sujetas al denominado *Impuesto a las Transferencias de Bienes Inmuebles* (en adelante, **ITBI**).

Hecho imponible

(LITBI art.1)

El hecho imponible del ITBI está constituido por las **transferencias** onerosas de bienes inmuebles a través de:

- contratos de compraventa;
- permutas;
- daciones en pago;
- donaciones; y
- cualquier otro acto jurídico que permita transferir el dominio de bienes inmuebles.

Sujeto pasivo

(LITBI art.1 parágrafo 3)

Se considera sujeto pasivo del ITBI al transmitente, el cual está obligado a abonar su importe antes de poder llevar a cabo la transferencia.

⁸ A efectos legales, debe entenderse por plena vigencia la **inscripción válida** en el Registro Público de Panamá.

Exenciones

(LITBI art.2)

No están sujetas al ITBI:

- Las **expropiaciones**;
- Las **compras y ventas** realizadas por:
 - ◆ el Estado;
 - ◆ las Microempresas de Responsabilidad Limitada.
- Las **donaciones** efectuadas:
 - ◆ al Estado e instituciones autónomas, así como a los municipios y sus asociaciones respectivas; o,
 - ◆ entre familiares dentro del primer grado de consanguinidad y los cónyuges.

También se encuentra exenta del impuesto la **primera operación de venta** de viviendas nuevas y de locales comerciales realizada dentro de los **2** años posteriores a la emisión de la licencia de ocupación.

Base imponible

(LITBI art.1)

La base imponible del ITBI es la **cuantía mayor** correspondiente al valor:

- pactado en la escritura de transferencia; o
- catastral del inmueble en la fecha de su adquisición por parte del transmitente, más el valor de las mejoras efectuadas, además de una suma equivalente al **5%** del valor catastral y las mejoras, por cada año calendario completo transcurrido entre la fecha de adquisición y de enajenación de inmueble y, en su caso, entre la fecha de incorporación de las mejoras y la de su enajenación.

Tipo de gravamen

(LITBI art.1)

El tipo aplicable del ITBI es del **2%**.

Este impuesto debe ser abonado por el vendedor y se considera **nula su transferencia** al comprador mediante acuerdo privado.

El Impuesto de Transferencia abonado puede deducirse del **Impuesto sobre la Renta** abonado por la venta del inmueble objeto de transferencia, hasta una cuantía equivalente a la de este impuesto, siempre que el contribuyente no opte por abonar el impuesto en base en el tipo fijo definitivo del **10%**, correspondiente al ISR (LITBI art.3).

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

A. Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios -ITBMS-

(CF art.1057-V y sus normas modificadoras; Reglamento DE N° 84-05 y sus modificaciones -RLITBMS-)

El denominado *Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y Servicios* (en adelante, **ITBMS**), es un impuesto general sobre las **ventas** (sobre el valor añadido), aplicado sobre las entregas de bienes servicios e importaciones.

Hecho imponible

(CF art.1057-V párrafo 1; RLITBMS art.2)

El ITBMS se aplica sobre las siguientes **operaciones**:

- La **transferencia de bienes** corporales muebles realizada por las personas físicas y jurídicas que desarrollan este tipo de actividades. Se consideran transferencias de bienes corporales a las siguientes (CF art.1057-V párrafo 1 a):
 - ◆ las compraventas, permutas, daciones en pago, aportes a sociedades, cesiones, etc.;
 - ◆ el autoconsumo;
 - ◆ los contratos de promesa de compraventa con transferencia de la posesión del bien;
 - ◆ las adjudicaciones efectuadas a socios y accionistas con motivo del cierre, disolución o liquidación de la actividad empresarial;
 - ◆ las comisiones por transmisión de títulos y valores, por servicios bancarios y las remuneraciones percibidas por la intermediación de bienes muebles e inmuebles.

Por el contrario, **no** constituyen **hecho imponible**, las transferencias del uso de bienes intangibles y de derechos registrados (derechos de autor, patentes, marcas, etc.), cedidos a terceros, por los que se realicen pagos en concepto de regalías y otros derechos de propiedad intelectual (RLITBMS art.2-a).

- La **prestación** de todo tipo de **servicios** por comerciantes, productores, industriales, profesionales, arrendadores de bienes y prestadores de servicios en general, excluidos los de carácter personal prestados en relación de dependencia. En este concepto, se incluyen **operaciones** como (CF art.1057-V párrafo 1 b):
 - ◆ la realización de obras, con o sin entrega de materiales;
 - ◆ todo tipo de intermediaciones;
 - ◆ la utilización personal por el propietario, socios y otro personal de la empresa de los servicios prestados por esta;
 - ◆ los arrendamientos de bienes corporales muebles e inmuebles consistentes en la cesión del uso y disfrute de los bienes;
 - ◆ los espectáculos públicos, eventos, seminarios, conferencias, etc., no gratuitos celebrados en Panamá, con la excepción de los deportivos realizados por instituciones sin fines de lucro.
 - ◆ el transporte aéreo de pasajeros local e internacional;
 - ◆ los servicios de hospedaje y alojamiento públicos, en todas sus modalidades.

Además, se incluyen las siguientes **prestaciones de servicios** (RLITBMS art.2-b):

- ◆ los servicios profesionales prestados a no residentes, siempre que no generen renta gravable en Panamá;
- ◆ los servicios legales prestados a buques de comercio internacional inscritos en Panamá, así como los servicios de inscripción de sus hipotecas navales;
- ◆ los arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda habitual del arrendatario por un plazo inferior a 6 meses;
- ◆ la telefonía fija, con la excepción de la pública y semipública.
- ◆ las comisiones y retribuciones por corretaje de bienes muebles e inmuebles; por transferencias de documentos negociables; de títulos y valores; por servicios bancarios y financieros prestados por entidades autorizadas.
- La **importación** de bienes corporales muebles o de mercaderías, cualquiera que sea su destino final (CF art.1057-V párrafo 1 c).

La obligación tributaria surge y el impuesto se **devenga** (CF art.1057-V-párrafo 2):

- En las **transferencias de bienes**: en el momento de emisión de la factura o de la entrega de los bienes, lo que ocurra primero.
- En la **prestación de servicios**: con cualquiera de los siguientes actos, el que ocurra primero:
 - ◆ emisión de la factura correspondiente;
 - ◆ finalización del servicio prestado;
 - ◆ percepción del pago total o parcial del servicio.
- En la **importación**: en el momento de la declaración-liquidación de aduana, en todo caso, antes de su introducción en Panamá.
- En el caso del **autoconsumo**: en el momento del retiro del bien, o en el de su contabilización, el que se produzca primero.

Solo se someten a gravamen los hechos imposables **realizados en territorio panameño**, independientemente del lugar de celebración del contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de los intervinientes en las operaciones, con la excepción de los servicios de hospedaje/alojamiento y las comisiones por transferencias de documentos negociables y de títulos y valores (CF art.1057-V párrafo 3).

Sujeto pasivo

(CF art.1057-V párrafo 4)

Son **contribuyentes** de este impuesto:

- Las personas físicas y las sociedades (con o sin personalidad jurídica), que realizan los hechos gravados en el ejercicio de sus actividades.
- Las personas físicas y jurídicas domiciliadas y las entidades constituidas fuera de Panamá, con independencia de la cuantía de sus ingresos (RLITBMS art.4)
- Los importadores por cuenta propia o ajena.

No se consideran **contribuyentes** del impuesto, los pequeños productores, comerciantes o prestadores de servicios, que en el año anterior hayan obtenido ingresos brutos medios mensuales no superiores a **B/.3.000**, o de **B/.36.000** en el año (CF art.1057-V párrafo 4).

Base imponible

(CF art.1057-V párrafo 5; RLITBMS art.9)

La base imponible del ITBMS **está constituida:**

- En las **transferencias de bienes:** por el precio, más los importes cargados al comprador o prestatario y por las prestaciones accesorias que beneficien al adquirente (transporte, flete, envases, intereses), facturadas conjunta o separadamente.
- En las **prestaciones de servicio:** por la cuantía de los honorarios profesionales estipulados.
- En las **permutas:** por el importe de la prestación de mayor cuantía.
- En caso de **daciones en pago**, aportes a sociedades o cualquier otro hecho que transfiera el dominio de un bien o preste un servicio: por el valor de los bienes transferidos o de los servicios prestados.
- En las **importaciones:** por el valor CIF, más los impuestos, tasas, derechos, contribuciones o gravámenes aduaneros que afectan los bienes importados. Cuando no se conoce el valor CIF, el valor se determina en base al valor FOB añadiéndole un **15%**.
- En el **arrendamiento** de bienes corporales **muebles:** por la cuantía del alquiler o, en su defecto, por el valor del contrato durante su vigencia, siempre que dicha cuantía no sea inferior a la depreciación del bien en el mismo período. En este último caso, la base imponible es, al menos, equivalente a la depreciación más un **15%**.
- En el **arrendamiento** de bienes **inmuebles**, por la cuantía facturada del alquiler.

Por su parte, en el reglamento se incluyen las siguientes **operaciones adicionales** (RLITBMS art.9):

- En el **autoconsumo** de bienes de la empresa: por el valor en libros. En las adjudicaciones u operaciones a título gratuito o sin precio, por el precio de coste de los bienes para su venta o el precio de coste de los servicios para la empresa.
- En la utilización personal del **inventario** o de servicios prestados por la empresa, así como por las adjudicaciones a título gratuito: por el precio de coste del bien o del servicio para la empresa.
- En todos los casos de **intermediación** y/o de prestación de servicios: por las comisiones, honorarios o cuantías acordadas, con total exclusión del reembolso de gastos.
- En el caso de los servicios prestados por los **restaurantes, bares, discotecas** y similares: por el total de la facturación.
- En los cargos o comisiones por **servicios financieros:** por la cuantía de los cargos o comisiones aplicados a los clientes o usuarios de esos servicios, con independencia del valor de la transacción.
- En los **espectáculos** públicos, eventos, seminarios, conferencias, charlas, presentaciones de agrupaciones artísticas o musicales, artistas, cantantes, concertistas, profesionales del deporte y profesionales en general, no gratuitos, realizados en Panamá, por la cuantía del boleto, recibo, o factura de los servicios.
- En los **pasajes aéreos** nacionales o internacionales, por el precio del pasaje, incluidos los cargos adicionales y excluyendo los correspondientes a impuestos legalmente establecidos.

Tipo de gravamen

(CF art.1057-V párrafo 6; RLITBMS art.9-A)

El **tipo aplicable** del impuesto es del 7%.

No obstante, en el ITBMS se aplican los siguientes tipos en:

- La importación y venta (al por mayor y menor) de **bebidas alcohólicas:** el **10%**.
- La importación y venta (al por mayor y menor) de productos derivados del **tabaco** (cigarrillos, cigarros, puros): el **15%**.

- Los servicios de **hospedaje** o alojamiento en establecimientos públicos: el **10%**.
- En los casos de los bienes descritos en las **fracciones arancelarias** siguientes: el **15%**:

Fracción arancelaria	Descripción
	Alcohol etílico puro y alcohol absoluto:
2207.10.11	Para utilización en la preparación de biocombustibles
2207.10.91	Para utilización en la preparación de biocombustibles

Exenciones

(CF art.1057-V párrafo 7; RLITBMS art.10)

No se encuentran sujetas al impuesto:

- Las **transmisiones** derivadas de capitulaciones matrimoniales, así como los aportes o la división de bienes conyugales.
- Las **expropiaciones**, ventas y prestaciones de servicios realizadas por el Estado, salvo las efectuadas por empresas públicas.
- Las **adjudicaciones** de bienes en juicios ordinarios o especiales, incluyendo los juicios de división de bienes.
- Las **transferencias** de documentos negociables y de títulos valores en general.
- Los **pagos e intereses** de los **servicios financieros** prestados por entidades financieras autorizadas, excepto las comisiones.
- Los **pagos e intereses** de los aportes a todo tipo de **fondos de ahorro y pensiones**.

Asimismo, están **exentas** del impuesto las **transferencias, prestaciones de servicios** y las **importaciones** que se exponen a continuación (CF art.1057-V párrafo 8; RLITBMS art.10):

- Las **transferencias** de:
 - ◆ Productos **agropecuarios** en su estado natural.
 - ◆ La **exportación** y reexportación de bienes.
 - ◆ Bienes dentro y sus traslados entre las **zonas libres**, así como las transmisiones efectuadas en **recintos aduaneros** mediante endoso de documentos.
 - ◆ **Bebidas gaseosas**.
 - ◆ **Petróleo** crudo, diésel, diésel liviano, diésel marino, gasolinas, gasolina de aviación, gasolina natural, *fuel oil* de baja viscosidad, *fuel oil* intermedios, *fuel oil*, combustóleo o búnker C, gas licuado de petróleo, *jet fuel* o *turbo fuel*, kerosene y asfalto, excepto los lubricantes, aceites y grasas lubricantes.
 - ◆ Productos **alimenticios**.
 - ◆ **Abonos** manufacturados especificados en las partidas o grupos del Arancel de Importación: 3101.00.10; 3101.00.90; 3102.10.00; 3102.21.00; 3102.29.00; 3102.30.00; 3102.40.00; 3102.50.10; 3102.50.90; 3102.60.00; 3102.70.10; 3102.70.90; 3102.80.00; 3102.90.00; 3103.10.00; 3103.20.00; 3103.90.00; 3104.10.00; 3104.20.00; 3104.30.10; 3104.30.90; 3104.90.10; 3104.90.90; 3105.10.00.
 - ◆ **Insecticidas**, fungicidas, herbicidas, desinfectantes y similares, utilizados en la agricultura y ganadería, especificados en las partidas 38.08.10.10; y 38.08.10.20; 3808.20.10; 3808.20.20; 3808.40.10; 3808.40.20; 3808.90.11; 3808.90.91; 3808.90.92 del Arancel de Importación.
 - ◆ Todas las **semillas** utilizadas en la agricultura.
 - ◆ **Alambres** de púas especificados en la partida 73.13.00.20 del Arancel de Importación.
 - ◆ **Herramientas de mano** utilizadas en la agricultura.

- ◆ Diarios y **periódicos**, revistas, medios magnéticos de carácter educativo, cuadernos, lápices y demás artículos de uso escolar, así como los textos, libros y publicaciones en general, excluidos los pornográficos.
 - ◆ **Agua potable** suministrada por el IDAAN y por las demás entidades de servicios públicos.
 - ◆ Productos **medicinales** y **farmacéuticos** especificados (CF art.1057-V párrafo 8 y en el Capítulo 30 del Arancel de Importación); diversos instrumentos necesarios para su aplicación y artículos para bebé, siempre que las transferencias sean realizadas por importadores y fabricantes de productos alimenticios o farmacéuticos y medicinales de consumo humano, así como por personas jurídicas del sector agropecuario o agroindustrial con ingresos superiores a **B/.300.000**, los cuales se consideran asimilados a exportadores, siempre que se dediquen a la fabricación o importación de dichos productos.
 - ◆ **Moneda extranjera**, acciones, así como los valores públicos y privados.
 - ◆ **Cemento**, aditivos y sus derivados realizados por los subcontratistas de la Autoridad del Canal de Panamá, así como la importación de materias primas para producir cemento.
- La **prestación de los siguientes servicios**:
 - ◆ Vinculados con la **salud humana**.
 - ◆ El **arrendamiento** o subarrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda habitual del arrendador por un periodo superior a **6** meses.
 - ◆ **Educativos** prestados por personas (jurídicas o naturales) autorizadas.
 - ◆ Préstamos al **Estado** y los realizados por entidades financieras autorizadas.
 - ◆ **Flete** y transporte de carga aérea, marítima y terrestre, así como el transporte marítimo y terrestre de pasajeros.
 - ◆ Generación, transmisión y distribución de **energía eléctrica**.
 - ◆ La prestación de servicios al **Desarrollador** Maestro del Área Económica Panamá-Pacífico o a los **Promotores**, en el caso de las Zonas Francas.
 - ◆ **Comunicación** social (prensa oral, escrita y televisiva), por entidades públicas o privadas, con excepción de la cesión de espacios para la publicidad.
 - ◆ **Correo** prestado por el Estado.
 - ◆ **Juegos** de apuestas en casinos e hipódromos del Estado y privados, así como los concesionados por el Estado.
 - ◆ **Seguros y reaseguros**.
 - ◆ Operaciones de carga, descarga, traslado en o entre los **puertos**, los servicios de logística y auxiliares prestados a la carga en los puertos y en las zonas libres o áreas económicas especiales, así como los servicios de reparación, mantenimiento y limpieza prestados a las naves en tránsito dentro de las aguas territoriales panameñas.
 - ◆ Servicios de acceso a **Internet** residencial y para entidades educativas reconocidas.
 - ◆ Servicios de **alcantarillado** y limpieza prestados por entidades públicas o concesionarias.
 - ◆ **Espectáculos** públicos culturales cualificados.
 - ◆ Actividades de las **bolsas de valores**, agropecuarias y financieras de las cooperativas.
 - ◆ Entregas de **alimentos** en locales comerciales en los que se venden o consumen bebidas alcohólicas.
 - ◆ Las comisiones devengadas por **agencias de viajes**.
 - ◆ Los servicios relacionados con la preparación y entrega en sitio del **cemento**, aditivos y sus derivados realizados por subcontratistas a la Autoridad del Canal de Panamá.

A partir de enero 2016, los promotores de zonas francas quedan exceptuados del pago de ITBMS sobre las operaciones locales de arrendamiento y subarrendamiento.

- Todas las **importaciones** relativas a los bienes anteriores cuya transferencia se considera exenta.

Determinación del impuesto

(CF art.1057-V párrafo 12)

El contribuyente determina el impuesto en su declaración por la **diferencia entre** el débito y el crédito fiscal, en base a lo devengado:

- El **débito fiscal** está constituido por la cuantía del impuesto repercutido en las operaciones mensuales gravadas.
- El **crédito fiscal** está integrado por la cuantía del impuesto soportado en las compras en el mercado interno más el impuesto abonado en la importación de bienes.

La deducción del **crédito fiscal** está condicionada a que provenga de bienes o servicios relacionados (directa o indirectamente) con operaciones gravadas por el impuesto.

Cuando el contribuyente lleva a cabo conjuntamente **operaciones gravadas y exentas**, la deducción del crédito fiscal se efectúa en base a la proporción existente entre los ingresos por operaciones gravadas (excluido el impuesto) con respecto a los ingresos totales.

El débito y el crédito fiscal deben ser ajustados con las devoluciones, bonificaciones y descuentos.

La parte proporcional no admitida como crédito fiscal se considera **gasto deducible** a efectos del impuesto sobre la renta.

Cuando el **crédito fiscal es superior al débito fiscal**, el contribuyente puede imputarlo a los periodos fiscales siguientes (CF art.1057-V párrafo 14).

Los **exportadores** pueden recuperar el crédito fiscal correspondiente a los bienes y servicios afectados a las referidas operaciones solicitando a la administración tributaria la expedición del denominado Certificado de Poder Cancelatorio, en virtud de la realización de actividades consideradas de exportación, reexportación o asimiladas a estas en la Ley (CF art.1057-V párrafo 16).

Las deducciones a que tiene derecho el contribuyente sólo pueden ser efectuadas cuando el impuesto soportado haya sido cargado mediante **factura** (o documento equivalente) legalmente autorizada (CF art.1057-V párrafo 13).

Liquidación y pago del impuesto

Los contribuyentes deben liquidar y abonar el impuesto mensualmente (CF art.1057-V párrafo 9).

Por su parte, las personas físicas que realizan **actividades económicas de forma independiente**, o en el seno de sociedades civiles, deben liquidar y abonar el impuesto de forma trimestral (CF art.1057-V párrafo 9-A).

A estos efectos, los contribuyentes están obligados a presentar una declaración-liquidación del impuesto por sus operaciones gravadas, en los primeros **15 días** calendario posteriores al mes declarado. Estas declaraciones-liquidaciones sólo pueden ser **ampliadas o rectificadas**, por una sola vez, durante un plazo de **12 meses**, contado a partir del vencimiento de plazo de presentación de la declaración original (CF art.1057-V párrafo 10).

IV. Impuestos Selectivos

- A. Impuesto al Consumo de Combustibles y Derivados del Petróleo
- B. Impuesto sobre Seguros
- C. Impuesto Selectivo al Consumo
- D. Impuesto sobre Naves

A. Impuesto al Consumo de Combustibles y Derivados del Petróleo

(CF art.1057-G a 1057-M y sus modificaciones)

El denominado *Impuesto al Consumo de Combustibles y Derivados del Petróleo*, grava el consumo (dentro de Panamá) de determinados combustibles y derivados del petróleo -gasolina, queroseno, diésel, fuelóleo ordinario y de baja viscosidad-. Este impuesto se aplica, como sustituto del Impuesto a la Importación desde el 1-9-2013 (CF art.1057-G).

Se consideran **sujetos pasivos** de este impuesto a los consumidores de estos productos, con excepción del Estado (CF art.1057-H).

Son **agentes de percepción**, los administradores, gerentes y dueños de establecimientos comerciales que prestan el servicio de venta minorista de estos combustibles.

La siguiente tabla muestra los **tipos impositivos** aplicables:

Producto	Tipo (P/. galón)
Gasolinas	0,60
Queroseno	0,13
Diésel liviano	0,25
Fuelóleo	0,15
Fuelóleo de baja viscosidad	0,15

Por otra parte, se establece que (CF art.1057-G párrafo 1):

- Los combustibles de la fracción arancelaria 2710.12.19 mezclados o formulados con:
 - ♦ **Bioetanol anhidro** de **procedencia extranjera**, causan un impuesto de **B/.3,78** por galón.
 - ♦ **Biodiésel** de procedencia extranjera, causan un impuesto de **B/.1,58** por galón.
- Los combustibles mezclados con **bioetanol anhidro** producido a partir de **materia prima nacional** causan un impuesto, de acuerdo con la proporción del impuesto correspondiente a las gasolinas sin mezcla, de la forma siguiente:
 - ♦ gasolina con bioetanol anhidro en un **5%**: **0,57** por galón;
 - ♦ gasolina con bioetanol anhidro en un **7%**: **0,56** por galón;
 - ♦ gasolina con bioetanol anhidro en un **10%**: **0,54** por galón.

B. Impuesto sobre Seguros

(CF art.1014 a 1022 y sus normas modificadoras)

Se establece que las **primas brutas** abonadas a personas (físicas o jurídicas) dedicadas a la actividad aseguradora de riesgos en Panamá causan un impuesto del **2%** (CF art.1014).

La **base imponible** del impuesto está constituida por las primas brutas resultantes del balance e informe anual rendido por las compañías de seguros, o sus representantes, al Ministerio de Hacienda y Tesoro. Asimismo, las primas brutas de pólizas de **seguro contra incendio** y sus renovaciones, abonadas a las personas (físicas o jurídicas) dedicadas a actividades aseguradoras de este tipo de seguros en Panamá, causan un impuesto del **7%** sobre el valor de dichas primas.

Las compañías de seguros no pueden ser gravadas con otros impuestos o contribuciones especiales distintos de los mencionados en el presente artículo.

Se establece un impuesto adicional del **5%** sobre las primas brutas abonadas a las compañías de seguro, incluyendo las primas por el otorgamiento de fianzas emitidas por personas autorizadas (CF art.1014-B).

Son **sujetos pasivos** de este impuesto las personas que contratan las pólizas con las compañías de seguros, con excepción de las relativas a incendios y vida con valores de rescate. Los seguros agropecuarios quedan exentos del pago de este impuesto.

Las compañías de seguros, por tanto, se convierten en agentes retenedores del impuesto.

Se establece que los seguros de bienes situados en Panamá, contratados con personas (físicas o jurídicas) no autorizadas, causan un impuesto anual equivalente al **50%** del importe de la prima y el impuesto debe abonarlo el asegurado.

No están obligadas a abonar este impuesto, las personas físicas o jurídicas que contratan seguros en compañías no autorizadas a operar en Panamá, siempre que esas personas comuniquen previamente al Superintendente de Seguros que no resulta posible contratar en Panamá el seguro solicitado (CF art.1018).

Liquidación y pago del impuesto

Las personas o las entidades aseguradoras deben efectuar una **declaración**, a más tardar el **15** de febrero de cada año, que incluye la cuantía de las primas brutas percibidas en el año anterior, acompañada de un Balance e Informe cerrado a **31** de diciembre del año respectivo. Posteriormente, la administración tributaria procede a liquidar y cobrar el impuesto (CF art.1015).

El pago del impuesto se efectúa de la forma siguiente (CF art.1016):

- **Primas distintas de los seguros contra incendios:** hasta el **10** de marzo, respecto de las primas brutas del año anterior.
- La parte del impuesto anual del **7%** sobre las **primas brutas de seguros contra incendios y sus renovaciones:** en los primeros **10** días de cada mes.

C. Impuesto Selectivo al Consumo

(L N° 45-95 y sus normas modificadoras; DE N° 85-05 y sus modificaciones)

El denominado *Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)*, es aplicado sobre las **ventas, importaciones y servicios** prestados en Panamá (con independencia de la nacionalidad, residencia o domicilio de la persona que interviene en la operación o recibe el pago, o del lugar desde el que se origina el pago).

Hecho imponible

(L N° 45-95 art.1)

El hecho imponible del Impuesto Selectivo al Consumo está constituido por el consumo de los siguientes bienes y servicios gravados:

- **Bebidas** azucaradas, vinos, cervezas, licores (L N° 45-95 art.1.1).
- Productos derivados del **tabaco** (cigarrillos, cigarros, puros, etc.), de producción nacional e importados (L N° 45-95 art.1.1).
- Vehículos **automotores** terrestres, con o sin tracción en las cuatro ruedas, incluyendo vehículos híbridos y/o eléctricos para el transporte de personas, así como los vehículos automotores terrestres para el transporte comercial de carga y/o de personas (L N° 45-95 art.1.1).
- **Motocicletas** de dos o más ruedas con motor de más de **125 cc** de cilindrada, motores fuera de borda de más de **75** caballos de fuerza (HP), yates, botes de vela, barcos y embarcaciones de recreo o deporte, motos acuáticas (jetskies), naves y aeronaves de uso comercial y helicópteros (L N° 45-95 art.1.2).
- **Joyas y armas de fuego**. No están gravadas por el impuesto, las armas adquiridas por el Estado (L N° 45-95 art.1.3).
- Servicios de **televisión** por cable, microondas y satelital, así como los servicios de **telefonía** móvil (L N° 45-95 art.1.4)
- Los premios superiores a **B/.300.00**, derivados en máquinas tragamonedas, abonados por empresas de juego autorizadas por el Estado.
- Los cupones o tickets de pago, fichas y demás documentos de pago derivados de juegos y apuestas en el momento del cobro, excepto las apuestas realizadas en el **Hipódromo** Presidente Remón (L N° 45-95 art.1.5).
- Una tabla larga de bienes, introducida por la L 52/2012, que se amplía por la L 76/2013 (L N° 45-95 art.1.6).

El hecho imponible del impuesto **se produce** (L N° 45-95 art.4):

- En las **ventas o trasposos** de bienes gravados de producción nacional: en el momento de expedición de la factura de venta o del comprobante de entrega de bienes gravados por el fabricante.
- En la **importación** de dichos productos: en el momento de aceptación de la declaración por la aduana.
- En la **prestación de servicios**, con cualquiera de los siguientes actos el que ocurra primero:
 - ◆ emisión de la factura correspondiente;
 - ◆ finalización del servido prestado;
 - ◆ percepción del pago total o parcial del servicio a prestar.

Sujeto pasivo

(L N° 45-95 art.2)

Son sujetos pasivos del impuesto:

- Los **fabricantes** o productores de los bienes gravados producidos en Panamá.
- Las **personas naturales o jurídicas** que importen bienes gravados.
- Los **prestadores de servicios** gravados por este impuesto.

Exenciones

(L N° 45-95 art.6)

No están sujetas al pago del Impuesto Selectivo al Consumo:

- Las **exportaciones**.
- Las ventas directas de productos a la **Comisión del Canal de Panamá** y a las **Fuerzas Armadas** de los EEUU.
- Las ventas directas (al exterior) a los tripulantes y pasajeros de **naves y aeronaves** de transporte internacional.
- Las ventas al exterior a empresas instaladas en **zonas o puertos libres** establecidos en Panamá.
- Las cervezas sin alcohol y los extractos líquidos de malta o maltas que no contengan más de **medio** por ciento (**1/2%**) de alcohol por volumen.
- Los **alcoholes** empleados en:
 - ♦ preparaciones farmacéuticas de uso y consumo interno (tinturas, elixires, cordiales, alcoholaturas, extractos blandos y fluidos), y como ingredientes de recetas bajo prescripción médica.
 - ♦ fabricación de ácido acético de no menos del **36%** y otros productos químicos (cloruro de etilo, cloroformo, bromoformo, yodoformo, espíritu de éter nitroso, yoduro de etilo) y en algunos procesos en los cuales se necesita el alcohol como solvente o como medio de purificación.
 - ♦ combustibles.
 - ♦ carburantes.
 - ♦ preparaciones de tintes, barnices, colorantes, pinturas y jabones.
 - ♦ preparaciones farmacéuticas de uso y consumo externo.
 - ♦ ventas al por menor de alcohol desnaturalizado en establecimientos debidamente autorizados.
 - ♦ preparación de perfumes, fragancias, lociones, aguas aromatizadas, menticoles, bayrum y otros productos semejantes del ramo de la perfumería o de artículos de tocador.

Tipo de gravamen

En el Impuesto Selectivo al Consumo se aplican los siguientes tipos de gravamen:

- **Impuesto Selectivo al Consumo de Bebidas Azucaradas** para (L N° 45-95 art.9):
 - ♦ las bebidas gaseosas de producción nacional o importadas, **a partir del 19-11-2019**: el **7%**;
 - ♦ para el resto de las bebidas azucaradas: el **5%**;
 - ♦ los jarabes, siropes y concentrados para la producción de bebidas gaseosas: del **10%**.

El tipo del ISC de bebidas azucaradas del 7% también se aplica los productos de la **partida arancelaria 22.02**, con excepción de aquellos que requieran de refrigeración para su producción, preservación o venta.

La **base imponible** está constituida (L N° 45-95 art.10):

- ◆ En los **bienes de producción nacional**: por su precio de venta.
- ◆ En las **importaciones**: el valor C.I.F. más todos los impuestos, tasas, derechos, contribuciones o gravámenes aduaneros que afecten los bienes importados. En aquellos casos en que no se conozca el valor C.I.F. de los bienes, se determina agregando al valor F.O.B. un **15%** adicional.
- **Impuesto Selectivo al Consumo de Licores** (L N° 45-95 art.11). El tipo aplicable es de **B/.0,045 por cada grado alcohólico** contenido en cada litro de alcohol rectificado, aguardiente de caña, güisqui (whisky) o ginebra, de producción nacional o importados.
- **Impuesto Selectivo al Consumo de Vinos y Otras Bebidas Alcohólicas de Bajo Contenido Alcohólico** (L N° 45-95 art.20). El tipo aplicable es de **B/.0,045** por cada grado alcohólico contenido por cada litro de vino (de producción nacional o importado).
También se aplica este impuesto a toda **bebida alcohólica** no considerada vino y cuyo contenido alcohólico no exceda del **20%** por volumen, con excepción de la cerveza (L N° 45-95 art.21).
- **Impuesto Selectivo al Consumo de Cerveza** (L N° 45-95 art.25). El tipo del Impuesto Selectivo al Consumo de Cerveza es de **B/.0,045** por cada grado alcohólico contenido por cada litro de cerveza (de producción nacional o importada).
- **Impuesto Selectivo al Consumo de Cigarrillos** (L N° 45-95 art.28):
 - ◆ La **tarifa** del Impuesto es del **100%** del precio de venta al consumidor declarado por el productor nacional o por el importador al Ministerio de Economía y Finanzas, con un mínimo de **(B/.1,50)** por cajetilla.
 - ◆ El **tipo de gravamen** del Impuesto Selectivo al consumo de tabacos, habanos y otros productos derivados del tabaco es del **100%** del precio de venta al consumidor declarado por el productor nacional o por el importador al Ministerio de Economía y Finanzas.
- **Tipos de gravamen para otros bienes** (L N° 45-95 Capítulo VI A).

Los tipos del Impuesto Selectivo al Consumo aplicables a los demás bienes gravados por el impuesto se incluyen en la tabla siguiente (L N° 45-95 art.28-A):

1	Vehículos automotores terrestres para el transporte de personas especificado en la partida arancelaria 87.03 cuyo valor CIF no exceda de B/.8.000 , con o sin tracción en las cuatro ruedas.	15%
2	Vehículos automotores terrestres para el transporte de personas especificado en la partida arancelaria 87.03 cuyo valor CIF exceda de B/.8.000 , y no sea mayor de B/.20.000.00 , con o sin tracción en las cuatro ruedas.	18%
3	Vehículos automotores terrestres para el transporte de personas especificado en la partida arancelaria 87.03 cuyo valor CIF exceda de B/.20.000.00 y no sea mayor de B/.25.000.00 , con o sin tracción en las cuatro ruedas.	23%
4	Vehículos automotores terrestres para el transporte de personas especificado en la partida arancelaria 87.03 cuyo valor CIF exceda de B/.25.000.00 , con o sin tracción en las cuatro ruedas.	25%
5	Vehículos automotores terrestres para el transporte de personas eléctricos y/o híbridos especificados en la partida arancelaria 87.03, independientemente de su valor CIF.	5%
6	Vehículos acondicionados para el uso de personas con discapacidad, con o sin tracción en las cuatro ruedas (4WD), especificado en la partida arancelaria 87.03, independientemente de su valor CIF.	5%
7	Vehículos automotores terrestres mixtos proyectados principalmente para el transporte de mercancías de la partida arancelaria 87.03, independientemente de su valor CIF.	12%
8	Vehículos automotores terrestres para el transporte comercial de carga especificados en la partida arancelaria 87.04 y 87.05 independientemente de su valor CIF.	10%
9	Vehículos automotores terrestres para el transporte de pasajeros especificados en la partida arancelaria 87.02 independientemente de su valor CIF.	10%
10	Vehículos automotores terrestres que se adquieran al amparo de un beneficio o incentivo otorgado por ley que los exonere del Impuesto de Importación.	5%
11	Tractores de carretera para semirremolques tipificados en la partida arancelaria 87.01, independientemente de su valor CIF.	10%

12	Motores fuera de borda de más de 150 cc de cilindrada, yates, botes de vela, barcos y embarcaciones de recreo o deporte, motos acuáticas (jet-skis), naves, aeronaves y helicópteros de uso no comercial.	10%
13	Joyas y armas de fuego.	10%
14	Servicios de televisión por cable, por microondas y satelital, así como los servicios de telefonía móvil, a que se refiere el artículo 1 de esta Ley.	5%
15	Cupones o tickets de pago, fichas y demás documentos de pago derivados de juegos y apuestas en el momento del cobro, excepto las apuestas realizadas en el Hipódromo Presidente Ramón.	5,5%
16	Otros bienes.	5% y 30%

El Impuesto Selectivo al Consumo aplicado a los bienes de los numerales del 1 al 10 de la tabla anterior se causa con un **importe mínimo** de quinientos balboas (**B/.500.00**) para todos los vehículos importados, con excepción de aquellos con una antigüedad superior a **12** meses, en cuyo caso el importe mínimo en concepto de este impuesto se determina de acuerdo con la tabla siguiente (L N° 45-95 art.28-A parágrafo):

Meses de fabricación	Impuesto mínimo (B/.)
Más de doce (12) meses	750.00
Más de veinticuatro (24) meses	1.000
Más de treinta y seis (36) meses	1.500

Se establece que la **base imponible** de los bienes y servicios incluidos en este Capítulo VI A, está constituida por el precio de venta o de prestación del servicio y debe incluir todos los importes cargados al comprador (facturados conjunta o separadamente) (L N° 45-95 art.28-B):

- En las **operaciones de transferencia de bienes y prestación de servicios a título gratuito**: la base imponible está constituida por el precio previsto en la transmisión, que es equivalente al de las operaciones realizadas a título oneroso.
- En las **importaciones**: la base imponible es el valor CIF, más todos los impuestos, tasas, derechos, contribuciones o gravámenes aduaneros que afecten los bienes importados, con excepción del ITBMS. Cuando no se conozca el valor CIF de los bienes, se determina agregándole al valor FOB un **15%** adicional.

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 45-95 art.7)

El ISC se abona:

- En caso de bienes de **producción nacional** y servicios gravados: de forma mensual, hasta el día **15** del mes posterior al mes de devengo, mediante la presentación de la declaración-liquidación correspondiente.
- En caso de bienes importados, junto con los impuestos de importación que gravan los productos importados.

D. Impuesto sobre Naves

(CF art.806 a 812 y sus normas modificadoras)

Son objeto de este impuesto las naves **inscritas en la Marina Mercante Nacional**, con **excepción** de (CF art.806):

- las del Estado, municipios y sus correspondientes asociaciones;
- las de precio inferior a **B/.1.000**.

La **tarifa** de este impuesto es el **0,5%**, del valor de las naves (CF art.807).

La **valoración** es efectuada por el Inspector del Puerto, oyendo previamente la opinión de los peritos oficiales.

El pago del Impuesto sobre las Naves **no dedicadas al tráfico internacional** puede efectuarse en tres cuotas -abril, agosto y diciembre- (CF art.810).

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

Estos Impuestos sobre Transacciones Financieras no se aplican en Panamá.

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

A. Impuesto de Importación

(CF art.534 a 544 y sus normas modificadoras)

Como consecuencia de la pertenencia efectiva de Panamá a la **OMC** desde 1997, se han producido diversos cambios han tenido lugar en relación con el tratamiento de las importaciones que compiten con la producción local.

El D N° 61-97, introdujo el **sistema armonizado de clasificación arancelaria** que incluye **8.000** bienes, y estableció que desde el 1-1-1998 el arancel máximo en casi todos los bienes importados estaría limitado al **15%**. También se aplican derechos específicos en ciertos casos. El Consejo de Ministros está autorizado a modificar los aranceles de aduanas.

Panamá aprueba el protocolo de Incorporación al Subsistema de Integración Económica Centroamericana, mediante la Ley 26, de 17-4-2013 y, por tanto, adopta el Convenio del Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano que, entre otras normas incluye el Arancel Centroamericano de Importación (Decreto de Gabinete N° 15/2016).

VII. Regímenes Simplificados

A. Régimen Especial para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, Empresarios y Emprendedores

(CF art.699-A y 700-A y sus modificaciones; DE N° 170-93 capítulo VII, sección 1ª)

A partir del ejercicio fiscal de **2020**, las personas jurídicas y físicas consideradas como micro, pequeña y mediana empresa o empresario, pueden acogerse a este Régimen Simplificado del Impuesto sobre la Renta.

Las personas integrantes de este régimen deben abonar el impuesto sobre la renta de acuerdo con la siguiente escala progresiva de tipos (CF art.699-A y 700-A):

Ingreso total (B/.)	Tipo (%)
Hasta 11.000,00	7,5
De 11.000,01 hasta 36.000,00	10
De 36.000,01 hasta 90.000,00	12,5
De 90.000,01 hasta 150.000,00	15
De 150.000,01 hasta 350.000,00	20
De 350.000,01 hasta 500.000,00	22,5

Además, las personas jurídicas integrantes de este régimen quedan exentas del pago del impuesto complementario.

A efectos de este régimen, se consideran micro, pequeña y mediana a las empresas que (CF art.699-A):

- Se encuentren debidamente **registradas** en el registro empresarial Ampyme;
- Perciban **ingresos brutos anuales** no superiores a **B/.500.000**.
- No resulten (directa o indirectamente), del **fraccionamiento** de una empresa en varias personas jurídicas; o que no sean afiliadas, subsidiarias, o controladas por otras personas jurídicas;
- Las acciones o participaciones de las personas jurídicas sean **nominativas** y que sus accionistas o socios sean personas físicas.

De la misma forma, se consideran micro, pequeño y mediano empresario a las personas físicas que cumplen con las dos primeras condiciones anteriores (CF art.700-A).

Las anteriores circunstancias deben ser comprobadas anualmente ante la Administración Tributaria.

VIII. Otros

- A. Impuesto del Timbre
- B. Seguro educativo

A. Impuesto del Timbre

(CF art.946 a 993 y sus modificaciones)

Este impuesto se abona mediante **papel simple habilitado**, según lo señalado en el (CF art.962-A), declaración jurada o cualquier otro mecanismo que permita la fiscalización y recaudación del tributo (CF art.946). Se trata de un impuesto **mensual** que deben abonar las personas físicas y jurídicas obligadas.

Base imponible

(CF art.974)

La base imponible del Impuesto del Timbre está constituida:

- En el contrato de **compraventa y cesiones a título oneroso**: por el precio.
- En las **permutas**: por el importe de la prestación de más valor.
- En las **daciones** en pago de deudas: por el valor de los bienes transferidos.
- En las **cesiones a título gratuito**: por el valor de los bienes cedidos.
- En los **arriendos**: por el alquiler o salarios durante todo el término del contrato, y en caso de no hacerse tal determinación, la renta de un año.
- En el **contrato de ajuste** de obras materiales: por el precio convenido por las obras.
- En las **capitulaciones matrimoniales** y en las escrituras de aporte de bienes al matrimonio: por el valor reconocido.
- En la **división de bienes** de toda clase: por el capital líquido partible.

Deben estamparse por máquina franqueadora o **declaración jurada de timbres de B/.0,10** (CF art.967):

- todos los cheques y demás documentos negociables que no tengan otro impuesto;
- todo documento en que conste un acto, contrato u obligación por suma superior a **B/.10**, que no tenga impuesto especial en este capítulo y verse sobre asunto o negocio sujeto a la jurisdicción de la República por cada **B/.100** o fracción de ciento de valor expresado en el documento.

Deben estamparse por máquina franqueadora o **declaración jurada de timbres de B/.50,00** (CF art.972):

- los certificados de idoneidad profesional expedidos por organismos o funcionarios públicos;
- las concesiones de explotación de bienes nacionales, a no ser que expresen una cuantía determinada, en cuyo caso se computa el impuesto de acuerdo con esta;
- las copias auténticas de las resoluciones que conceden exenciones de impuestos, por cada una de las mercancías aforadas en el Arancel de Importación que sean declaradas exentas en la respectiva resolución.

Deben estamparse por máquina franqueadora o **declaración jurada de timbres por valor de B/.50,00** (CF art.972 parágrafo 1): las Cartas de Naturaleza Provisionales.

Deben estamparse por máquina franqueadora o **Constancia de Pago Tributaria timbres por valor de B/.600.00** (CF art.972 parágrafo 2): las Cartas de Naturaleza Definitivas.

Por último, se establece una amplia lista de hasta **29** actos jurídicos **exentos** del impuesto (CF art.973).

Liquidación y pago del impuesto

Los contribuyentes deben presentar una **declaración jurada** dentro de los **15** días naturales siguientes al vencimiento de cada mes, en los formularios autorizados por la administración tributaria panameña, debiendo abonarse el impuesto en el mismo momento de su presentación.

B. Seguro Educativo

(D N° 168-74 redacc L N° 13-87; L N° 49-02)

A este respecto, Ver los comentarios hechos en la **Sección 3** correspondiente a las **Contribuciones Sociales** más adelante.

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Sub-nacionales

A. Impuesto Municipal Mensual sobre la Actividad Comercial o Económica

Las personas que establecen cualquier tipo de **negocio, empresa o actividad gravable** en los distritos de la República de Panamá están obligadas a comunicar al Tesorero Municipal respectivo, para que éste proceda con su clasificación e inscripción en el Registro Municipal. El impuesto se establece dependiendo de la **actividad económica** que realiza el sujeto pasivo y del ingreso anual bruto que genera la actividad, ubicando su cuantía en una tabla preestablecida. Una vez registrada la empresa, el municipio respectivo, considerando la aplicación de la tabla establece el impuesto correspondiente a pagar.

Las correspondientes **tablas tributarias** se encuentran estructuradas sobre la base de los ingresos, ventas o comisiones brutas anuales de cada una de las actividades comerciales, industriales y lucrativas que pueden ser gravadas por los municipios, con el respectivo impuesto mensual a pagar.

Sección 3

A. Contribuciones Sociales

(L N° 51-05, que reforma la LO de la Caja de Seguro Social redacc Fallo de la Corte Suprema 23-5-06; L N° 2-07; L N° 70-11)

En base a la L N° 51-05, las contribuciones a la seguridad social sobre salarios, sueldos, remuneraciones y otras retribuciones abonadas por las empresas son:

Contingencia cubierta	Empleadores (%)	Empleados (%)
Pensiones (L N° 51-05 art.153)	4,25	9,25
Salud (L N° 51-05 art.130)	8	0,50
Total (L N° 51-05 art.101)	12,25	9,75

No existe ningún tipo de **límite** sobre los salarios y otras remuneraciones sujetos a estas contribuciones.

Todas las contribuciones son **determinadas** como un porcentaje de la remuneración mensual total del empleado. A estos efectos, el salario del empleado no puede ser inferior del salario mínimo mensual establecido oficialmente.

Adicionalmente, los empleadores están sujetos a una **prima de accidentes laborales**, a tipos que varían desde el **0,56%** al **5,6%**, de la totalidad de la nómina, dependiendo del tipo de actividad.

Además, también se aplica el denominado **Seguro Educativo** sobre los empleadores y empleados, a los tipos del **1,50%** y **1,25%**, respectivamente.

Las **personas físicas autónomas** deben realizar contribuciones a la seguridad social a un tipo del **13,50%**, sobre la totalidad de los honorarios anuales.

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



Paraguay

Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central

**Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos
Subnacionales**

Sección 3. Contribuciones Sociales

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	957
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	957
A. Impuesto a la Renta Empresarial - IRE: Personas Jurídicas	957
B. Impuestos a la Renta Personal - IRP: Personas Físicas	967
C. Impuesto a los Dividendos y a las Utilidades - IDU	975
D. Impuesto a la Renta de No Residentes - INR	977
II. Impuestos sobre la Propiedad	980
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	980
A. Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	980
IV. Impuestos Selectivos.....	986
A. Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)	986
A. Impuesto Selectivo al Consumo (ISC).....	986
V. Impuestos sobre Transacciones Financieras	990
VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior.....	990
A. Gravamen Arancelario a la Importación.....	990
VII. Regímenes Simplificados.....	991
A. Régimen Simplificado para Medianas Empresas (SIMPLE)	991
B. Régimen Simplificado para Pequeñas Empresas (RESIMPLE)	992
VIII. Otros.....	993
A. Impuestos a los Actos y Documentos	993

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales	994
I. Impuestos sobre la Propiedad	994
A. Impuesto de Patente de Comercio, Industrias, Profesionales y Oficios.....	995
B. Impuesto de Patente a los Rodados	995
C. Impuesto Inmobiliario	995

D. Impuesto Adicional a los Baldíos.....	996
E. Impuesto Adicional al Inmueble de Gran Extensión y a los Latifundios.....	996
F. Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces.....	997

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales.....	997
A. Contribuciones al Régimen de Seguro Social.....	997

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados
- VIII. Otros

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuesto a la Renta Empresarial: Personas Jurídicas
- B. Impuestos a la Renta Personal: Personas Físicas
- C. Impuesto a los Dividendos y a las Utilidades
- D. Impuesto a la Renta de No Residentes

A. Impuesto a la Renta Empresarial - IRE: Personas Jurídicas

(Ley 6380, de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional, de 25-9-2019 y sus modificaciones - Impuesto a la Renta Empresarial – LIRE; Reglamento: Decreto N° 3182-2019, de 30-12-2019 y sus modificaciones – RLIRE)

Hecho imponible

(LIRE art.1)

El denominado *Impuesto a la Renta Empresarial (IRE)*, grava la totalidad de las rentas, beneficios o las ganancias de fuente paraguaya, provenientes de todo tipo de actividades económicas, incluidas las agropecuarias, comerciales, industriales o de servicios y excluyendo aquellas rentas gravadas por el Impuesto a la Renta Personal (IRP).

Constituye igualmente hecho generador del impuesto, las rentas generadas por los bienes, derechos, obligaciones, así como los actos de disposición de éstos, y todos los incrementos patrimoniales del contribuyente.

A efectos del impuesto, se consideran rentas de fuente paraguaya, aquellas provenientes de actividades desarrolladas en Paraguay y de los bienes situados o de derechos utilizados económicamente en Paraguay (LIRE art.6).

Además, también se consideran rentas de fuente paraguaya, las provenientes de:

- Los servicios de asistencia técnica, gestión, publicidad, propaganda, servicios técnicos y logísticos prestados en Paraguay.
- Las cesiones de uso de bienes y derechos utilizados o aprovechados en Paraguay, aún en forma parcial.
- Los rendimientos y ganancias de capital derivados de títulos y valores mobiliarios, así como los derivados de préstamos a personas y entidades del exterior, por parte de entidades constituidas o residentes en Paraguay.
- Los rendimientos y ganancias de capital depositados en entidades financieras (públicas y privadas) en el exterior, así como las diferencias de cambio y los dividendos obtenidos de entidades del exterior, por parte de entidades constituidas o residentes en Paraguay.
- Los seguros y reaseguros de cobertura de riesgos en Paraguay, o sobre personas y entidades residentes en Paraguay.
- Las operaciones de transporte internacional de bienes o personas, excluidas las originadas en otro país o jurisdicción.
- Las operaciones con instrumentos financieros derivados, realizadas por entidades constituidas o radicadas en Paraguay.

Asimismo, se califican como rentas de fuente paraguaya las obtenidas por la realización de actividades en el exterior no incluidas anteriormente, salvo que por las mismas el contribuyente haya pagado en el exterior un Impuesto a la Renta, cualquiera sea su denominación, a un tipo igual o superior al de este impuesto.

El impuesto se devenga al cierre del ejercicio fiscal, coincidente con el año civil. No obstante, la Administración Tributaria queda facultada para fijar un cierre del ejercicio fiscal distinto, en atención a la naturaleza de la explotación económica u otras consideraciones especiales.

A efectos de liquidación del impuesto en el ejercicio fiscal, se utiliza el método del devengo para imputación de las rentas, costes y gastos (LIRE art.7).

No obstante, las ganancias de capital derivadas de la transformación biológica de animales vivos y plantas, explotaciones forestales, revaluación de inversiones en acciones y de los activos fijos e intangibles, tributan en el momento de su realización, en base al precio real de la operación.

Sujeto pasivo

(LIRE art.2)

Se consideran sujetos pasivos (contribuyentes) del impuesto a:

- Las empresas unipersonales y las sucesiones indivisas de los propietarios de estas empresas.
- Las sociedades simples, sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, en comandita por acciones, en comandita simple y las sociedades de capital e industria.
- Los Consorcios para la realización de obras públicas.
- Las asociaciones, corporaciones, fundaciones, cooperativas y las mutuales.
- Las entidades jurídicas transparentes.
- Las empresas públicas y otras entidades, incluidas las sociedades de economía mixta.

- Las sucursales, agencias o establecimientos permanentes de personas no residentes que realizan actividades gravadas en Paraguay.
- Las demás entidades jurídicas no mencionadas anteriormente.

Las personas o estructuras jurídicas transparentes son sujetos de derecho, distintos de sus miembros y sus patrimonios son independientes.

Se considerarán **residentes** en Paraguay (LIRE art.5):

- Las personas jurídicas y demás entidades constituidas de acuerdo con las leyes paraguayas.
- Las personas jurídicas y demás entidades constituidas en el exterior, que establecen su domicilio en Paraguay, desde su inscripción en el Registro Público correspondiente.

Base imponible

A efectos del impuesto, la **renta bruta** se define como la diferencia entre los ingresos brutos totales provenientes de las actividades y el coste de estas (LIRE art.8).

Constituyen, asimismo, **renta bruta**:

- El resultado de la enajenación de bienes del activo fijo, determinado por la diferencia entre el precio de venta y el valor de coste, menos las amortizaciones o depreciaciones admitidas fiscalmente (LIRE art.8-1).
- El resultado de la enajenación de bienes (muebles e inmuebles) recibidos en pago (LIRE art.8-2).
- En caso de bienes adjudicados, retirados o dados en pago a los dueños, socios, accionistas, a su familia o a terceros, o destinados a actividades no gravadas, la renta bruta se define por la diferencia entre el precio de mercado y su valor a efectos del impuesto (LIRE art.8-3).
- En operaciones de compraventa de bienes y prestación de servicios entre empresas vinculadas, la operación se valora en base al precio de mercado de los bienes y servicios comercializados, con independencia de los valores fijados entre las partes (LIRE art.8-4).
- Las diferencias de cambio derivadas de operaciones en moneda extranjera y las provenientes de revaluación de saldos en dicha moneda (LIRE art.8-5).
- El beneficio neto derivado del cobro de seguros e indemnizaciones, en el caso de pérdidas extraordinarias sufridas en los bienes de la explotación, incluido el lucro cesante (LIRE art.8-6).
- El resultado de la transferencia de empresas y de la venta de acciones o participaciones de sociedades, determinado por la diferencia entre el precio de venta y el valor del patrimonio fiscal transferido (LIRE art.47).
- El resultado del arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de bienes (muebles e inmuebles) y derechos, incluidos los de imagen o similares (LIRE art.8-8).
- La cobranza de créditos previamente castigados como incobrables a efectos fiscales (LIRE art.8-9).
- La cuantía de las deudas condonadas (LIRE art.8-10).
- Los intereses por préstamos e inversiones¹ (LIRE art.8-11).
- Los dividendos, utilidades o rendimientos percibidos por los propietarios, socios o accionistas de las sociedades (LIRE art.8-12).
- Los incrementos de patrimonio del ejercicio, excluidos los derivados de actividades no gravadas o exentas, de la revaluación obligatoria de activos y de los aportes de capital (en dinero o bienes), efectuados por dueños, socios o accionistas (LIRE art.8-13).

¹ En ningún caso, los préstamos o colocaciones pueden devengar intereses a tasas menores que el promedio de las tasas pasivas del mercado bancario y financiero, aplicables a colocaciones de similares características para igual instrumento y plazo, de acuerdo con la publicación del promedio de tasas emanadas del Banco Central del Paraguay, al momento del otorgamiento.

- Las ganancias de capital provenientes de la transformación biológica de animales vivos y de plantas (incluido el procreo y la explotación forestal); la revaluación del valor de inversiones en acciones, así como las revaluaciones técnicas o extraordinarias de los bienes del activo fijo e intangibles (LIRE art.8-14).

La **renta neta** se determina deduciendo de la renta bruta todos aquellos gastos (no superiores al precio de mercado) necesarios para la obtención de renta y el mantenimiento de su fuente productora, siempre que representen un gasto real, se encuentren debidamente documentados y que hayan sido retenidos, en su caso (LIRE art.14).

Rentas exentas

(LIRE art.25)

Se aplica una exoneración en el IRE a las siguientes rentas provenientes de:

- Los intereses y utilidades de **deuda pública** emitidos por el Estado y los municipios.
- Las **actividades educativas** prestadas por personas o entidades reconocidas.
- Los **dividendos** y utilidades de fuente paraguaya (gravados por el IDU), percibidos por accionistas o socios de las sociedades (anónimas, de responsabilidad limitada, en comandita por acciones, en comandita simple, simples y las de capital e industria o de Consorcios.
- Los **excedentes de cooperativas**.
- Las operaciones de **fletes internacionales** destinados a la exportación.
- Los **intereses** percibidos del Banco Central del Paraguay por la colocación de Letras de Regulación Monetaria y Cartas de Compromiso.
- Los **rendimientos y ganancias de capital** derivados de la negociación de títulos y valores en bolsas de valores supervisadas, incluidos los títulos de deuda emitidos por sociedades emisoras autorizadas.
- Los rendimientos y ganancias de capital de los **fondos de inversión**.

También se aplica una exoneración (subjativa) a las rentas obtenidas por:

- Los organismos oficiales extranjeros (en base a reciprocidad) y los organismos internacionales públicos que integre el Paraguay, por las actividades realizadas en el marco de sus fines.
- Las entidades religiosas autorizadas.
- Las asociaciones, fundaciones y entidades de interés público sin ánimo de lucro similares.
- Las entidades de Seguridad Social, incluidas las mutuales.

Deducciones

Los contribuyentes del IRE pueden aplicar una deducción por los gastos reales y debidamente documentados, necesarios para la obtención de la renta y el mantenimiento de la fuente productora (LIRE art.14).

Gastos deducibles

(LIRE art.15)

De esta manera, los contribuyentes pueden deducir:

- Los **tributos y cargas sociales** que recaen sobre la actividad, bienes y derechos afectados a la producción de rentas (LIRE art.15-1).

- El IVA soportado en las adquisiciones de bienes, servicios e importaciones que afectan (directa o indirectamente) a operaciones no gravadas, exentas y no alcanzadas, en la porción que no constituya IVA Crédito; y el afectado a las exportaciones no sujetas a devolución del IVA (LIRE art.15-2).
- Los **gastos generales** de la empresa (alumbrado, fuerza motriz, fletes, telecomunicaciones, publicidad, primas de seguros, útiles de escritorio y mantenimiento de equipos) (LIRE art.15-3).
- Las **remuneraciones o aportaciones** abonadas en nombre del personal empleado a seguros sociales o a personal contribuyente del IRP (LIRE art.15-4).
- El **aguinaldo** (salario 13) (LIRE art.15-5).
- Los beneficios otorgados a los trabajadores dependientes, siempre que afecte equitativamente a todos (RLIRE art.54).
- Las **retribuciones** por servicios personales independientes, incluidas las del propietario de una empresa unipersonal, siempre que se trate de contribuyente del IRP o INR (LIRE art.15-7).
- Las **distribuciones de utilidades líquidas** (abonadas en dinero) por servicios de carácter personal fuera de la relación de dependencia, siempre que el beneficiario del pago sea contribuyente del IRP (LIRE art.15-8).
- Los gastos por **intereses, alquileres o cesión del uso** de bienes y derechos abonados a contribuyentes gravados por algunos de los impuestos a las rentas, siempre que los gastos no sean superiores al precio de mercado o los intereses no superen el promedio de las tasas pasivas del mercado bancario y financiero, aplicables a operaciones de similares características (RLIRE art.56).
- Las **pérdidas extraordinarias**² en los activos de la empresa no cubiertas por seguros o indemnizaciones (LIRE art.15-11).
- Los castigos por **deudas incobrables o de dudoso cobro**³ (LIRE art.15-12).
- Las **pérdidas** originadas por delitos cometidos por terceros contra los bienes aplicados a la obtención de rentas gravadas en cuanto no fueren cubiertas por seguros o indemnizaciones (LIRE art.15-13).
- La pérdida de inventario proveniente de la mortandad del ganado vacuno comprado, siempre que haya sido declarada y registrada previamente ante la autoridad sanitaria nacional (LIRE art.15-14).
- Las **depreciaciones**⁴ por desgaste, obsolescencia y agotamiento (LIRE art.15-15).
- Las **amortizaciones de bienes intangibles**⁵, siempre que en su adquisición hayan estado gravados por alguno de los Impuestos a las Rentas por parte del enajenante (LIRE art.15-16).
- Las **reservas**⁶ matemáticas y las creadas para el mantenimiento de su capital mínimo por diferencias de cambio de las compañías de seguros, así como las utilidades del ejercicio para mantener el capital mínimo ajustado a la inflación y las provisiones sobre malos créditos en el caso de las entidades bancarias y financieras (LIRE art.15-17).
- Los **gastos en el exterior** necesarios para la obtención de las rentas gravadas, con un límite del 1% de la renta bruta, salvo que el proveedor esté sujeto al INR y se realice la retención, en cuyo caso el gasto será completamente deducible (LIRE art.15-18).
- Los **gastos de movilidad y dietas** debidamente respaldados (LIRE art.15-19).
- Las **donaciones** al Estado, los municipios y entidades religiosas reconocidas, así como las entidades jurídicas de asistencia sanitaria, social, educativa, cultural, caridad o beneficencia de interés público debidamente reconocidas (LIRE art.15-20).
- Los gastos y contribuciones en favor de los empleados contratados con terceros, consistentes en habitación, víveres, provisiones, sepelios, asistencia sanitaria, entrenamiento, educación continua y formación técnica o cultural, y estén debidamente documentados a nombre del contribuyente (LIRE art.15-21).

2 Ver Pérdidas, más adelante.

3 Ver Reserva y Provisiones, más adelante.

4 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

5 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

6 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

- Los gastos por **intereses** por préstamos, **regalías y asistencia técnica** realizados por (LIRE art.15-23):
 - ♦ los socios o accionistas de la empresa, siempre que se trate de contribuyentes de algún Impuesto a la Renta.
 - ♦ La casa matriz u otras sucursales o agencias del exterior.
 - ♦ Las empresas vinculadas.

Siempre que dichos gastos no sean superiores al precio de mercado, o devenguen intereses a tasas que no superen el promedio de las tasas pasivas del mercado bancario y financiero aplicables a operaciones de similares características; se haya ingresado el monto de los impuestos correspondientes. Estos gastos están limitados al **30%** de la renta neta del ejercicio, antes del cómputo de la deducción de dichos gastos. Estos intereses estarán sujetos al mismo régimen de retención con independencia a su deducibilidad.

La deducibilidad de los gastos anteriores está limitada, en su conjunto, al **1%** del ingreso bruto cuando se verifican determinadas condiciones.

Gastos no deducibles

(LIRE art.16)

Por el contrario, los contribuyentes no pueden deducir (LIRE art.16):

- El IRE (LIRE art.16-1).
- Las **sanciones** por infracciones aplicadas por los organismos públicos competentes (LIRE art.16-2).
- Las utilidades del ejercicio destinadas a aumento de capital o reservas (LIRE art.16-3).
- La **amortización del fondo de comercio** autogenerado unilateralmente por el propio contribuyente, sin ninguna contraprestación (LIRE art.16-4).
- Los **gastos personales** del dueño, socio o accionista o de sus familiares, así como cuantías retiradas a cuenta de utilidades (LIRE art.16-5).
- El IVA soportado en las operaciones gravadas, así como el crédito de IVA sujeto a devolución en las exportaciones (LIRE art.16-6).
- Los costes y gastos relacionados con la obtención de rentas no gravadas, exentas o exoneradas, incluidos los relacionados con la obtención de rentas de fuente extranjera (LIRE art.16-7).
- Los costes y gastos que no cumplen los requisitos de deducibilidad (LIRE art.16-8).

En cualquier caso, los gastos relacionados indistintamente con la obtención de rentas gravadas, no gravadas, exentas o exoneradas o las de fuente extranjera, deben prorratearse y ser deducidos proporcionalmente en función a los ingresos brutos obtenidos (LIRE art.17).

Depreciación y amortización

Los contribuyentes pueden aplicar depreciaciones por el desgaste, obsolescencia y agotamiento (LIRE art.15-15). Asimismo, pueden amortizar los bienes intangibles (marcas, patentes, privilegios y el valor llave), siempre que en el momento de adquisición hayan estado gravados por el algunos de los impuestos sobre la renta por parte del vendedor (LIRE art.15-16)

Los contribuyentes del IRE, pueden aplicar deducciones por la depreciación de los bienes del activo fijo, biológico y los intangibles, aplicando las disposiciones vigentes en el momento de la adquisición de los activos respectivos. En el caso de los activos biológicos, la base de cómputo de la depreciación está constituida por el valor en el momento de incorporación en el inventario de los contribuyentes. En el

caso de adquisición de bienes usados, la vida útil debe ser estimada por el contribuyente, no pudiendo ser mayor a la establecida para bienes similares.

La depreciación de cada uno de los bienes que integran el activo fijo, biológico o intangible comienza a partir del mes o del ejercicio siguiente a su incorporación o una vez finalizada la construcción (total o parcial), en el caso de los edificios, a opción del contribuyente.

Cuando el contribuyente lleva a cabo actividades que implican el agotamiento de la fuente productora, la norma autoriza una depreciación proporcional a dicho agotamiento (RLIRE art.30).

Las cuotas de depreciación por desgaste, deterioro u obsolescencia se aplican sobre el valor de los activos fijos (incluidos los biológicos), de acuerdo con los años de vida útil, menos los porcentajes del valor residual que se señalan en la tabla siguiente, para cada tipo de bien (RLIRE art.31):

Bienes	Vida útil (años)	Valor residual (%)
1. Bienes del Activo Fijo.		
Bienes Muebles, Útiles y Enseres.		
• Muebles y equipos en general, excluidos los del enunciado siguiente:	5	10
• Muebles y enseres en las viviendas para el personal:	2	10
• Útiles de trabajo rural para el personal:	2	10
• Útiles y enseres en general:	2	10
Maquinarias, Herramientas y Equipos.		
• Maquinarias e implementos:	10	20
• Herramientas y equipos:	5	10
• Equipos de informática:	2	10
Transporte Terrestre.		
• Vehículos automotores, excluidos los de los enunciados siguientes:	5	20
• Motocicletas, motonetas, cuatriciclos, triciclos y bicicletas:	2	10
• Transporte público de pasajeros y vehículos utilitarios:	10	20
• Restantes bienes:	5	20
Transporte Aéreo.		
• Aviones y demás aeronaves:	20	20
• Material de vuelo:	2	10
Transporte Fluvial.		
• Embarcaciones motorizadas para explotación comercial (vapores, remolcadores incluidas las barcasas:	20	20
• Embarcaciones motorizadas en general (lanchas, y similares)	10	20
• Canoas, botes y demás embarcaciones no señaladas en los incisos anteriores:	5	10
Transporte Ferroviario.		
• Locomotoras, vagones, autovías, zorras y materiales rodantes de cualquier clase:	20	20
• Construcción de vías y demás bienes:	10	20

Bienes	Vida útil (años)	Valor residual (%)
Construcciones.		
• Construcciones y mejoras de inmuebles urbanos y rurales, excluido el terreno y los comprendidos en los enunciados siguientes:	30	20
• Silos, almacenes y galpones:	20	20
• Tanques de agua, bebederos y similares:	5	10
• Canales de regadío, tajamares y pozo:	15	20
• Alambrados, tranqueras y corrales:	10	20
• Construcciones en propiedad de terceros:	20	0, salvo que el contrato establezca un plazo menor.
• Mejoras en propiedad de terceros:	10	0, salvo que el contrato establezca un plazo menor.
• Instalaciones de electrificación:	10	10
• Caminos internos:	15	20
• Instalaciones eléctricas, sistemas de prevención de incendios, mamparas y otros, incorporados como parte de construcciones y mejoras de inmuebles:	10	20
• Los restantes bienes no contemplados en los incisos precedentes.	5	20
2. Activos Biológicos.		
Animales y semovientes:		
• Animales de trabajo (buey y equinos):	4	20
• Ganado vacuno macho destinado a la reproducción:	4	20
• Ganado vacuno hembra destinado a la producción de leche:	4	20
• Ganado equino hembra destinado a cría:	4	20
• Ganado equino macho destinado a la reproducción:	4	20
• Ganado ovino destinado a la producción de lana:	4	20
• Ganado caprino destinado a la producción de leche:	4	20
• Ganado bufalino hembra destinado a la cría y producción de leche:	4	20
• Ganado bufalino macho destinado a la reproducción:	4	20
Plantaciones:		
• Caña de azúcar:	5	0
• Frutales:	10	0
• Yerba mate:	10	0
• Pasturas implantadas:	10	0
• Otras plantaciones que tengan productividad en varios ejercicios fiscales:	5	0

Por su parte, los bienes intangibles⁷ efectivamente pagados (marcas, patentes, licencias y otros), se amortizan en 5 años (RLIRE art.31-3).

No obstante, la Administración tributaria puede autorizar la aplicación de un periodo de vida útil distinto de los indicados en la tabla anterior, si lo considera técnica adecuado, previa solicitud de los contribuyentes.

Reservas y provisiones

No se permite la creación de reservas y provisiones por pérdidas anticipadas, pero no realizadas. No obstante, los contribuyentes pueden deducir los castigos por malos créditos (LIRE art.15-12). A efectos del impuesto, se consideran **malos créditos** aquellos que tienen su origen en operaciones gravadas por el presente Impuesto, los cuales deben ser imputados a los ejercicios fiscales en que se concrete el primero de los siguientes hechos (RLIRE art.60):

- Si hubiera transcurrido **36** meses, a partir del momento en que se hicieron exigibles, sin haber sido percibidos.
- Se hubiera dictado la inhibición general de vender y gravar bienes e inscripto en la Dirección General de los Registros Públicos. Esta situación de incobrabilidad tiene validez solamente durante el ejercicio fiscal que la inhibición general hubiera sido dictada.
- Se hubiera declarado la quiebra del deudor del crédito por la autoridad competente.
- Se hubiera dictado por autoridad competente, la resolución homologando el concordato del concurso de acreedores.

Asimismo, las **entidades aseguradoras** pueden deducir las cuantías destinadas a las reservas matemáticas y a las creadas para mantener su capital mínimo por diferencias de cambio, así como las utilidades del ejercicio destinadas a mantener el capital mínimo ajustado a la inflación y las provisiones sobre malos créditos en el caso de las entidades bancarias supervisadas (LIRE art.15-17; RLIRE art.61).

Ganancias de capital

Las ganancias de capital derivadas de la venta de activos fijos, bienes inmuebles y valores constituyen renta bruta y están sujetas al impuesto sobre la renta (LIRE art.8).

No obstante, las ganancias de capital obtenidas por la negociación de títulos y valores a través de bolsas de valores supervisadas, incluidas las obligaciones emitidas por sociedades emisoras autorizadas (LIRE art.25-g) y de participaciones en fondos patrimoniales de inversión (LIRE art.25-h) se encuentran exentas.

Pérdidas

Diferenciamos entre:

Pérdidas ordinarias

A partir de **2020**, los contribuyentes del IRE pueden trasladar las pérdidas fiscales ordinarias para su compensación con las rentas de los próximos 5 ejercicios. Las pérdidas de ejercicios anteriores pueden

⁷ Los bienes intangibles adquiridos a través de una compra constituyen una inversión real y se computan en el activo (RLIRE art.33).

compensarse anualmente hasta una cuantía del **20%** de las rentas netas de los ejercicios fiscales futuros (LIRE art.18).

En general, las pérdidas netas incluyen las pérdidas operativas y las de capital, a no ser que las últimas no estén expresamente permitidas. Las pérdidas generadas después del año fiscal **2004** no pueden ser trasladadas hacia adelante ni hacia atrás. Las pérdidas generadas hasta el ejercicio fiscal **2004**, inclusive, pueden ser trasladadas hacia adelante por un periodo de **3** años.

Las pérdidas procedentes de actividades ilegales y las cubiertas por indemnizaciones no son deducibles.

Pérdidas de capital

Las pérdidas de capital resultantes de actos de fuerza mayor o de actos civiles y penales de terceros sólo son deducibles en la medida en que no se encuentren cubiertas por un seguro o indemnización.

Con carácter general, no se permite el traslado hacia adelante o hacia atrás de estas pérdidas.

Las pérdidas de capital sufridas por caso fortuito o fuerza mayor, así como las originadas por hechos punibles cometidos por terceros contra los bienes aplicados para la obtención de rentas, pueden ser deducidas como gasto del ejercicio sólo en la medida que no estén cubiertos por seguros e indemnizaciones (LIRE art.57)

Tipo de gravamen

Dentro de estos diferenciamos:

Rentas y Ganancias de capital

(LIRE art.21)

El tipo del Impuesto sobre la Renta Empresarial, aplicable sobre la renta neta es del **10%**.

Retenciones sobre pagos internos

En general, los pagos a las empresas residentes no están sujetos a retención.

Retenciones sobre pagos a no residentes

Las rentas de fuente interna derivadas por no residentes sin EP en Paraguay se encuentran sujetas a una retención final aplicada sobre la cuantía bruta de renta.

Dividendos

Los dividendos y las distribuciones de beneficios realizadas a personas no residentes están sujetas al denominado *Impuesto a los Dividendos y Utilidades (IDU)*, a un tipo del **15%** aplicable sobre la cuantía bruta.

Intereses

Normalmente sujetos a una retención final del **30%**, sobre el **50%** de los intereses.

Los pagos por intereses efectuados a personas no residentes (no vinculadas) se encuentran sujetas al denominado *Impuesto de no Residentes (INR)*, a un tipo del **15%**, aplicable sobre **30%** de la cuantía abonada.

Regalías

Asimismo, las regalías abonadas a personas no residentes, también se encuentran sujetas al INR, mediante un tipo del **15%** aplicable a cuantía bruta abonada.

B. Impuestos a la Renta Personal - IRP: Personas Físicas

(Ley 6380, de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional, de 25-9-2019 y sus modificaciones - Impuesto a la Renta Empresarial – LIRP; Reglamento: Decreto N° 3184-2019, de 30-12-2019 - RLIRP)

Hecho imponible

(LIRP art.47)

El denominado *Impuesto sobre la Renta Personal* es un impuesto anual que grava las siguientes rentas obtenidas por las personas físicas (LIRP art.47):

- Las rentas y ganancias del capital, excluidas las rentas gravadas por el IDU.
- Las rentas derivadas de la prestación de servicios personales independientes y en relación de dependencia.

El impuesto grava las rentas de fuente paraguaya, provenientes de las actividades desarrolladas y de los bienes situados o de los derechos utilizados económicamente en Paraguay (LIRP art.48).

También se consideran rentas de fuente paraguaya:

- Los rendimientos del capital mobiliario originados en depósitos, préstamos, y en general en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza en Paraguay.
- Las retribuciones por la prestación de servicios personales en relación de dependencia o no, abonadas por el Estado a los contribuyentes de este impuesto.
- Las retribuciones por la prestación de servicios personales desarrollados fuera de Paraguay por contribuyentes de este Impuesto, siempre que los servicios sean prestados a contribuyentes del IRE o del IRP.

El IRP se devenga al cierre del ejercicio fiscal, que coincide con el año civil. En caso de rentas y ganancias de capital, el devengo del impuesto se produce en el momento de la imputación de tales rentas (LIRP art.52).

Las rentas se imputan en base al criterio de lo percibido y los costes y gastos por el de lo efectivamente realizado.

Sujeto pasivo

Se consideran contribuyentes del impuesto a las personas físicas (nacionales o extranjeras) residentes en Paraguay (LIRP art.49).

Asimismo, se consideran contribuyentes del impuesto:

- Las sucesiones indivisas, hasta el momento de adjudicación de la herencia (LIRE art.50).
- Las personas de nacionalidad paraguaya por su condición de:
 - ◆ Miembros de misiones diplomáticas y consulares paraguayas.
 - ◆ Miembros de las delegaciones y de las representaciones permanentes del Paraguay, acreditados ante organismos internacionales o que forman parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
 - ◆ Funcionarios o personal contratado que prestan servicios en el extranjero, que no tengan carácter diplomático o consular, salvo que acrediten su residencia fiscal en el país donde presten servicio.

Los extranjeros que reúnen las condiciones y tienen su residencia habitual en Paraguay, no son contribuyentes del impuesto, a condición de reciprocidad, salvo que exista una norma de aplicación específica derivada de los tratados internacionales en los que Paraguay sea parte.

Por su parte, las sucesiones indivisas son contribuyentes hasta el momento de adjudicación de los bienes (LIRP art.50).

En el IRP, los cónyuges son considerados contribuyentes individuales y cada uno debe atribuirse el **100%** de los ingresos provenientes de su actividad personal dependiente e independiente; de las rentas o ganancias de capital y de los incrementos patrimoniales obtenidos, cualquiera sea el concepto. Ese mismo porcentaje se aplica a los ingresos provenientes de las rentas o ganancias derivadas de los bienes de la comunidad ganancial, cuando el mismo sea el titular del bien o el derecho que genera la renta gravada (LIRP art.51).

En caso de bienes o derechos adquiridos en condominio entre ellos (o con terceros), cada uno de los cónyuges debe atribuirse la renta en proporción a lo que le corresponda.

Base imponible

Para la determinación del impuesto, las rentas se dividen en las siguientes categorías (LIRP art.53):

- Las rentas y ganancias del capital.
- Las rentas derivadas de la prestación de servicios personales (dependientes o independientes).

Los contribuyentes deben liquidar el impuesto por separado para cada una de las categorías de renta, y no pueden imputarse los gastos ni las ganancias entre ellas.

Rentas exentas

Se aplica una exoneración a las rentas provenientes de (LIRP art.56):

- Los intereses de títulos de deuda pública emitidos por el Estado y los municipios (LIRP art.56-1).
- Las rentas y ganancias del capital derivadas de la venta de inmuebles por expropiación (LIRP art.56-2).
- La rentas y ganancias del capital derivadas de las ventas de bienes muebles, siempre que la cuantía no supere **G. 20.000.000** (LIRP art.56-3).

- Las ganancias por diferencias de cambio originada en la tenencia de moneda extranjera o en depósitos o créditos en dicha moneda (LIRP art.56-4).
- El aguinaldo o décimo tercer salario (LIRP art.56-5).
- Las indemnizaciones por despido ajustadas al mínimo legal (LIRP art.56-6).
- Las remuneraciones del personal diplomático, consular y demás representantes de países u organismos internacionales acreditados en Paraguay, a condición de reciprocidad (LIRP art.56-7).
- Las jubilaciones y pensiones no contributivas (LIRP art.56-8).
- Los intereses y ganancias de capital derivados de la venta de bonos bursátiles negociados en bolsas de valores supervisadas (LIRP art.56-9).
- Los rendimientos y ganancias de capital derivados de títulos y valores negociados en bolsas de valores supervisadas, incluidas las obligaciones emitidas por sociedades emisoras autorizadas (LIRP art.56-10).
- Los rendimientos y ganancias de capital derivados de los Fondos Patrimoniales de Inversión (LIRP art.56-11).
- Los intereses, comisiones o rendimientos por depósitos o inversiones de capitales en entidades financieras paraguayas supervisadas y en cooperativas o mutuas de ahorro y crédito (LIRP art.56-12).
- Los premios de loterías, rifas, sorteos, bingos y eventos similares realizados en el Paraguay inferiores a ₡ 500.000 (LIRP art.56-13).
- Las remuneraciones percibidas por los becarios de Programas Nacionales de Becas en el Exterior promovidos por el Gobierno Nacional, destinadas a la cobertura de los gastos de estancia y dietas (LIRP art.56-14).

Rendimientos de trabajo

Se consideran rentas derivadas de la prestación de servicios personales, las rentas de fuente paraguaya derivadas del trabajo personal (profesional o no), prestado por los residentes en relación de dependencia o no, consistentes en todo tipo de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera sea su denominación o naturaleza (LIRP art.62).

Además, también se incluyen las provenientes de los beneficios otorgados a los trabajadores dependientes, así como los provenientes de bonos de participación del personal de las sociedades, con carácter intransferible y mientras dure la relación de trabajo (RLIRP art.51).

Salarios

(LIRP art.62-2)

Las rentas de trabajo se incluyen en la renta bruta sujeta al impuesto sobre la renta personal. Las rentas del trabajo incluyen todos los elementos de renta de servicios personales dependientes (salarios, sueldos, bonos laborales y prestaciones sociales, asignaciones de viaje y, en general, cualquier percepción ordinaria y extraordinaria procedente del trabajo).

Rendimientos en especie

Las remuneraciones en especie constituyen renta gravable (LIRP art.55; RLIRP art.7).

Las asignaciones realizadas por el empleador (originadas en la prestación de servicios personales), destinadas a la adquisición de bienes o servicios tales como los vales de compra, tarjetas o chequeras de asignación de alimentos, pago de cuotas a instituciones educativas, constituyen ingresos gravados por el IRP (RLIRP art.54).

Pensiones

Las pensiones están exentas del impuesto sobre la renta personal, siempre que hayan sido abonadas las correspondientes contribuciones a la Seguridad Social (LIRP art.56-8).

Las aportaciones al régimen de jubilaciones y pensiones, o a la seguridad social, son deducibles en el cómputo del impuesto sobre la renta del trabajador (LIRP art.63).

Remuneraciones de directores

Las remuneraciones, sueldos, comisiones, viáticos no sujetos a rendición de cuentas, gastos de representación, gratificaciones o retribuciones abonadas por entidades jurídicas residentes en Paraguay a miembros de sus directorios, consejos de administración y otros consejos u organismos directivos o consultivos, constituyen rentas de trabajo sujetas al IRP (LIRP art.62-4).

Rendimientos de actividades económicas

Las remuneraciones derivadas de la prestación de servicios personales independientes constituyen rentas de trabajo sujetas al IRP (LIRP art.62-1). Asimismo, se encuentran gravadas por este impuesto, las retribuciones percibidas por contribuyentes del impuesto, derivadas de la prestación de servicios personales de cualquier tipo, desarrollados fuera de Paraguay, siempre que se trate de servicios prestados a contribuyentes del IRE o del IRP (LIRP art.48-3).

Las rentas empresariales derivadas por personas físicas que llevan a cabo pequeños negocios están sujetas al denominado *Régimen Simplificado para Pequeñas Empresas (RESIMPLE)*⁸, que se analiza más abajo.

Rendimientos de capital

(LIRP arts. 57 a 61; RLIRP arts.13 a 19)

A efectos del impuesto, se entiende por rentas del capital, a los ingresos (en dinero o en especie), provenientes (directa o indirectamente) del patrimonio y de los bienes o derechos propiedad de los contribuyentes del impuesto. (LIRP art.57).

Están comprendidas las rentas provenientes de:

- Los **dividendos**, utilidades, excedentes y otros beneficios derivados por los socios o accionistas de entidades residentes o constituidas en Paraguay, excluidas las rentas gravadas por el IDU (LIRP art.57-1).
- Los **intereses** o rendimientos abonados por personas (físicas y jurídicas) y otras entidades residentes en Paraguay, derivados de depósitos; instrumentos financieros; créditos; la tenencia de títulos de crédito o de valores públicos o privados; el arrendamiento financiero, y cualquier otro tipo de operaciones (LIRP art.57-2).
- Las rentas de todo tipo generadas por las denominadas **Estructuras Jurídicas Transparentes**⁹, excluidas las rentas gravadas por el IDU (LIRP art.57-3).

⁸ Ver RESIMPLE, más adelante.

⁹ A efectos del impuesto, se consideran Estructuras Jurídicas Transparentes a aquellos instrumentos o estructuras jurídicas utilizadas como medio de inversión, administración o resguardo de dinero, bienes, derechos y obligaciones. Estas estructuras se consideran con efecto fiscal neutro en el IRE, por intermediar entre el negocio sujeto a imposición y sus beneficiarios.

- Las **regalías** percibidas o derivadas de derechos utilizados en el Paraguay (derechos de autor, propiedad industrial, licencias de software, conocimientos o experiencias industriales, comerciales o científicas; derechos de imagen, marcas y otros activos intangibles (LIRP art.57-4).

Las rentas de capital son gravadas a un tipo del **8%** (LIRP art.60).

Dividendos

Los dividendos y utilidades percibidos por las personas físicas constituyen ingresos gravados por el IRP, siempre que no hayan abonado el IDU por tales rentas, con independencia del momento en que se haya dispuesto tal distribución (RLIRP art.17).

No obstante, se excluyen del IRP, los dividendos, utilidades y rendimientos de los contratos de la industria maquiladora y los generados por usuarios de las zonas francas.

Intereses

Constituyen rentas de capital, los intereses o rendimientos abonados por las personas físicas, jurídicas, entes o patrimonios residentes en Paraguay, derivados de depósitos de dinero; en instrumentos financieros; operaciones de crédito (apertura de crédito, descuento, créditos documentarios o préstamos de dinero); la tenencia de títulos de crédito (pagarés, letras de cambio, bonos, obligaciones o la tenencia de otros valores públicos o privados); las diferencias de precio en operaciones de reporto, con independencia de su denominación, u otras rentas obtenidas por la cesión de capitales propios; arrendamientos financieros, el factoraje, la titularización de activos y cualquier tipo de operaciones de crédito, de financiación y de inversiones de capital o del ahorro (LIRP art.57-2).

Regalías

Las regalías provenientes de derechos utilizados en Paraguay, percibidas por las personas físicas están sujetas al IRP (RLIRP art.18). Se consideran regalías, los pagos derivados del uso o cesión de derechos de autor, propiedad industrial, derechos sobre software, derechos de imagen, marcas y otros activos intangibles (LIRP art.57-4)

Cuando la cesión de derechos establece su aprovechamiento parcial dentro y fuera de Paraguay, el ingreso de fuente paraguaya constituye el **70%** de la cuantía percibida en concepto de regalía (RLIRP art.19).

Rendimientos del capital inmobiliario

(RLIRP arts.13 a 16)

Los rendimientos percibidos por las personas físicas, derivados de los arrendamientos y de las cesiones de uso o disfrute de inmuebles están sujetos al IRP (RLIRP art.13).

No obstante, los inmuebles que forman parte del activo de una empresa unipersonal se encuentran sujetos al IRE.

La renta gravada se determina como la cuantía menor correspondiente al (RLIRP art.15):

- **50%** del precio del arrendamiento, o
- Del precio total, una vez deducidos los gastos reales directamente relacionados con la renta, siempre que estén documentados a nombre del propietario.

En caso de condominio entre cónyuges o parejas de hecho sólo uno de ellos como contribuyente del IRP debe atribuirse la renta generada, deduciéndose los gastos correspondientes (RLIRP art.14)

Ganancias de capital

Se consideran ganancias de capital las variaciones positivas en el valor del patrimonio realizadas por los contribuyentes, siempre que no provengan de rentas derivadas por la prestación de servicios personales (LIRP art.57).

Inmuebles

Las enajenaciones de inmuebles propiedad de las personas físicas están sujetas al IRP. Cuando los inmuebles forman parte del activo de una empresa unipersonal están afectos a las normas del IRE RG (RLIRP art.20).

Las ganancias de capital por la venta de inmuebles se determinan sobre la cuantía menor correspondiente al (RLIRP art.25):

- 30% del precio de venta, y
- el resultado obtenido de la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien, más los gastos de venta.

Constituyen gastos de venta, los honorarios del notario, los tributos, las tasas de registro, los gastos de gestión administrativa e intermediarios, siempre que se trate de gastos reales debidamente documentados (RLIRP art.24).

Las ganancias de capital por la venta de inmuebles tributan a un tipo nominal del 8%, lo que implica una tributación efectiva del 2,4% (30%*8%).

Bienes muebles

Las ganancias de capital derivadas por las personas físicas en la enajenación de bienes muebles son gravadas por el IRP. No obstante, cuando dichos bienes forman parte del activo de una empresa unipersonal tributan por el IRE RG (RLIRP art.28).

Sólo son gravadas las ganancias de capital superiores a G¹ 20.000.000 en el año, por tanto, las ganancias inferiores a la cuantía anterior se consideran exentas del impuesto (RLIRP art.29).

Las ganancias de capital por la enajenación de bienes muebles se determinan en base a la cuantía menor correspondiente al (RLIRP art.31):

- 30% del precio de venta, y;
- La diferencia entre el precio venta y el precio de compra debidamente documentado, más los gastos de venta.

Acciones, participaciones y cesiones de derechos

Las ganancias de capital derivadas por las personas físicas en la enajenación de acciones, participaciones y cesiones de derechos son gravadas por el IRP. No obstante, cuando dichos bienes o derechos forman parte del activo de una empresa unipersonal tributan por el IRE RG (RLIRP art.32).

De nuevo, las ganancias de capital por la enajenación de acciones, participaciones y cesiones de derechos se determinan en base a la cuantía menor correspondiente al (RLIRP art.34):

- **30%** del precio de venta, y;
- La diferencia entre el precio venta y el precio de compra de los activos debidamente documentados o registrados en las escrituras de aportes de capital, más los gastos de venta o de los aportes de capital efectivamente realizados.

Deducciones personales

Analizamos:

Deducciones

La renta neta derivada de la prestación de servicios personales (dependientes e independientes) se determina deduciendo de la renta bruta los gastos (reales y debidamente documentados) directamente relacionados con la actividad gravada. De esta manera, los contribuyentes pueden deducir, entre otros, la adquisición de muebles, equipos, la construcción, remodelación o refacción de su oficina o establecimiento destinada a la realización de la actividad gravada (LIRP art.64).

Asimismo, los contribuyentes pueden deducir:

- Los **gastos personales** y en favor de sus familiares a cargo, realizados en Paraguay destinados a:
 - ◆ La alimentación.
 - ◆ La vestimenta.
 - ◆ El arrendamiento de la vivienda y su mantenimiento sea propia o arrendada.
 - ◆ La adquisición del mobiliario, electrodomésticos y enseres para el hogar.
 - ◆ Los gastos de ocio realizados o adquiridos en Paraguay.
- Los gastos personales de **salud y educación** del contribuyente y sus familiares a cargo realizados dentro y fuera de Paraguay.
- Los gastos de la adquisición de un **automóvil** cada **3** años.
- Los gastos por la adquisición de **inmuebles para vivienda** (incluida su construcción y rehabilitación). Los contribuyentes pueden deducir la adquisición de un inmueble cada **5** años, de la siguiente forma (RLRP art.66):
 - ◆ Las cuotas de amortización y los intereses de las hipotecas.
 - ◆ El **100%** del precio de compra, en caso de pago al contado mediante ingresos gravados por el IRP, o mediante préstamos o remanentes de ingresos gravados en los últimos **5** ejercicios fiscales (renta neta gravada – los impuestos abonados).
- Los aportes patronales de los trabajadores a la seguridad social, incluidos los efectuados por los profesionales independientes a sistemas privados de seguridad social autorizados.
- Las **donaciones** al Estado, los municipios y otras entidades e instituciones jurídicas y religiosas reconocidas, con un límite del **5%** de la renta bruta gravada del ejercicio (RLIRP art.57).

La aplicación de las anteriores deducciones está condicionada a que los gastos se efectúen con:

- Los ingresos gravados del ejercicio.
- Los ingresos derivados de préstamos de entidades financieras.
- El remanente de los ingresos gravados de los últimos **5** últimos años, conformado por la renta neta gravada menos el impuesto pagado.

En el caso de bienes muebles (registrables o no), que hayan sido deducidos conforme a este artículo, no serán deducibles al momento de su enajenación.

Los resultados negativos derivados de los gastos no pueden ser arrastrados para su compensación en los ejercicios fiscales siguientes, exceptuando los efectuados en la adquisición de inmuebles para vivienda (incluida su construcción y rehabilitación), que pueden ser compensados con hasta el **20%** de las rentas netas de los 5 años siguientes de la forma siguiente (LIRP art.66).

A efectos del impuesto se entienden por **familiares a cargo** del contribuyente (LIRP art.65):

- Los cónyuges y parejas de hecho que no sean contribuyentes del IRE, IDU o el IRP.
- Los hijos y hermanos menores de edad.
- Los hijos mayores de edad (estudiantes de educación superior), abuelos, padres, suegros, siempre que sus individuales no superen G 30.000.000 en el año.
- Toda persona sobre la que exista obligación legal de prestar alimentos, incluidos los hijos y hermanos mayores de edad cuando se encuentren con alguna discapacidad física o mental declarada.
- El contribuyente debe individualizar anualmente a sus familiares a cargo, en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

Los gastos de estos familiares deben estar documentadas a nombre de estos o del contribuyente del IRP.

Para la determinación de la Renta Neta derivada de la prestación de servicios personales, además de las normas indicadas anteriormente, no serán deducibles los siguientes conceptos (LIRP art.68):

- El presente impuesto.
- Las sanciones por infracciones fiscales y las impuestas por las autoridades o de Seguridad Social.
- Los gastos efectuados con ingresos no gravados, exentos o exonerados por el presente Capítulo.
- Los actos de liberalidad.
- Los gastos realizados por las personas físicas en su condición de propietarios de empresas unipersonales.
- El IVA, cuando haya sido utilizado como IVA Crédito en la determinación del referido impuesto o cuando haya sido imputado como costo o gasto en otro impuesto.

Deducciones personales y familiares en la base

No existen deducciones estándar o de otro tipo.

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

No se aplican

Pérdidas

Las pérdidas fiscales derivadas de la adquisición de inmuebles se podrán compensar con hasta el **20%** de las rentas netas derivadas de la prestación de servicios personales, de los próximos 5 ejercicios fiscales, a partir del siguiente ejercicio en que se produjeron las mismas (LIRP art.66).

Dichas pérdidas solo pueden arrastradas hacia adelante para su compensación, cuando su financiación sea realizada mediante préstamos u otras fuentes de financiación garantizada o a través de programas de fomento a la vivienda públicos y privados,

Tipo de gravamen

Analizamos:

Rentas y Ganancias de Capital

Con carácter general, en el año 2021, el impuesto sobre la renta personal se aplica en base a la siguiente escala de tipos progresivos (LIRP art.69):

Renta Neta

Renta Neta (G)	Tipo (%)
Hasta 50.000.000	8
Desde 50.000.001 hasta 150.000.000	9
Igual o mayor a 150.000.001	10

Los contribuyentes con ingresos en el ejercicio no superiores a G 80.000.000 no están obligados al pago del impuesto

Ganancias de capital

Como se ha indicado arriba, las ganancias de capital y las rentas no sujetas al IDU son gravadas a un tipo del 8% (LIRP art.60)

Retenciones Internas

En general, los pagos a las personas físicas residentes no están sujetos a retención.

C. Impuesto a los Dividendos y a las Utilidades - IDU

(Ley 6380, de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional, de 25-9-2019 y sus modificaciones - Impuesto a los Dividendos y a las Utilidades – LIDU; Reglamento: Decreto N° 3110-2019, de 19-12-2019 y sus modificaciones)

Hecho imponible

(LIDU art.40)

El denominado *Impuesto a los Dividendos y a las Utilidades (IDU)*, grava el acreditamiento o abono de dividendos y utilidades a los propietarios, socios o accionistas, por parte de las empresas unipersonales, las sociedades, consorcios y demás entidades privadas constituidas en Paraguay, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes.

Asimismo, se presume que constituyen distribución de utilidades, dividendos, excedentes o rendimientos los siguientes hechos:

- El otorgamiento de préstamos a los propietarios, consorciados, socios o accionistas, salvo que el objeto social sea la intermediación financiera y que el mismo no supere el 2% de su cartera de préstamos.
- El faltante de dinero superior al 10% de la cuantía de la cuenta “caja” expuesto en los estados financieros de la empresa, sociedad o entidad.
- Los retiros de fondos o la afectación de uso o consumo personal de bienes o servicios por parte de los propietarios, consorciados, socios o accionistas, sin la debida contraprestación, incluido el pago de gastos personales a favor de aquellos y de sus familiares.

Por el contrario, quedan excluidos del impuesto, las utilidades, excedentes o rendimientos distribuidos por las Cooperativas; por las Mutuales y por las empresas maquiladoras a sus accionistas.

El impuesto se **devenga** (LIDU art.44; RLIDU art.15):

- En el caso de las **sociedades anónimas** y entidades obligadas a realizar asambleas: cuando la asamblea decide su distribución, con independencia de la fecha del pago. Si la asamblea dispone la capitalización de la totalidad o una parte, el aumento se debe formalizar en los 12 meses siguientes a la fecha de la asamblea.
- En el caso de las **sociedades de responsabilidad limitada** y otras entidades no obligadas a realizar asambleas: en el plazo previsto en sus estatutos o al 4º mes posterior al cierre del ejercicio fiscal, si no lo establece.
- En caso de **rescates de capital**: cuando la asamblea o el órgano autorizado lo disponga.
- En las **empresas unipersonales**: en el 4º mes posterior al cierre del ejercicio fiscal.

Sujeto pasivo

(LIDU art.41)

Son **sujetos pasivos** del impuesto, las personas físicas, jurídicas y demás entidades (residentes o no residentes) que perciben dividendos, utilidades o rendimientos, bajo cualquier título.

Se consideran **agentes de retención**, las personas encargadas del abono de estas rentas y responden solidariamente del pago.

En caso de accionistas, socios o beneficiarios personas jurídicas, Estructuras Jurídicas Transparentes o una de las consorciadas sea una Empresa Unipersonal, la cuantía del impuesto abonado constituye un crédito utilizable exclusivamente en la liquidación de este impuesto cuando, a su vez, distribuya utilidades, dividendos o rendimientos a favor del dueño, sus socios, accionistas o beneficiarios. Dicho crédito no caduca, ni su remanente genera derecho a devolución.

La cuantía del impuesto determinado tiene carácter de pago único y definitivo, en caso de personas físicas residentes en Paraguay o de personas o entidades no residentes en Paraguay.

Base imponible

(LIDU art.42)

Está constituida por la cuantía de las rentas abonadas. Las utilidades destinadas a reservas no se encuentran sujetas al impuesto, excepto en caso de rescate del capital.

Tipo de gravamen

(LIDU art.43)

El IDU se aplica a los tipos siguientes:

- en caso de personas físicas, jurídicas o entidades residentes en Paraguay: **8%**.
- en caso de personas físicas, jurídicas o entidades no residentes (incluidas las matrices del exterior): **15%**.

Liquidación y pago del impuesto

(LIDU art.45; RLIDU art.11)

El IDU se liquida mediante declaración jurada, en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria, la que queda facultada para establecer las oportunidades en que los contribuyentes y responsables deberán presentarla y efectuar el pago del impuesto correspondiente.

D. Impuesto a la Renta de No Residentes - INR

(Ley N° 6380-2019, de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional de 25-9-2019 y sus modificaciones – LINR; Reglamento: Decreto N° 3181-2019, de 30-12-2019 y sus modificaciones – RLINR)

Hecho imponible

(LINR art.71)

El denominado *Impuesto a la Renta de no Residentes (INR)*, grava las rentas, ganancias o beneficios de fuente paraguaya obtenidos por personas (físicas, jurídicas y otras entidades) no residentes en Paraguay, derivadas de la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios.

A efectos del impuesto, se consideran de **fuentes paraguaya**, las rentas derivadas de actividades desarrolladas, de bienes situados o de derechos aprovechados económicamente en Paraguay, por los sujetos pasivos del impuesto.

Además, se consideran rentas de fuente paraguaya las provenientes de (LINR art.73):

- Los **intereses** de préstamos u otras inversiones realizadas por las matrices y sucursales o agencias del exterior, así como los pagos efectuados por regalías y asistencia técnica, por las sucursales, agencias o establecimientos de personas (físicas y jurídicas) y demás entidades no residentes.
- Los intereses o comisiones derivados de préstamos por entidades no residentes.
- Los intereses, comisiones, rendimientos, ganancias o rentas de capital derivados de títulos y valores mobiliarios, provenientes de personas jurídicas o demás entidades constituidas o radicadas en Paraguay.
- Las **ganancias de capital**, por la venta o arrendamiento de bienes localizados en Paraguay; las **cesiones de derechos** y la **enajenación** de títulos, acciones y cuotas de capital de sociedades constituidas en Paraguay.

- Las operaciones de **seguros** o reaseguros que cubren riesgos en Paraguay, o de personas o entidades residentes en Paraguay en el momento de celebración del contrato.
- Las **cesiones de uso** de bienes y derechos utilizados o aprovechados (total o parcialmente) en Paraguay.
- Las operaciones con **instrumentos financieros derivados**, realizadas por entidades inversoras o beneficiarias constituidas o radicadas en Paraguay.
- Las operaciones de **transporte internacional** de bienes o personas realizadas entre Paraguay y otro país.
- Los servicios prestados desde el exterior por personas físicas (profesionales o no), vinculados a la obtención de rentas gravadas por el IRE.
- Los **servicios** prestados (total o parcialmente) en Paraguay por personas físicas (profesionales o no), con independencia de su vinculación con la obtención de rentas gravadas por el IRE.
- Los servicios prestados por personas jurídicas y entidades no residentes en Paraguay, realizados (dentro y fuera) de Paraguay, vinculados a la obtención de rentas gravadas por el IRE.
- Los **servicios digitales** utilizados o aprovechados efectivamente en Paraguay, incluidos los servicios de entretenimiento o de azar, con independencia de que el prestador o el servicio estén vinculados o no a la obtención de rentas gravadas por el IRE o el IRP. Se entiende que los servicios son utilizados o aprovechados en Paraguay cuando se encuentran localizados en el Paraguay cualesquiera de las siguientes:
 - ◆ la dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o código país de la tarjeta SIM;
 - ◆ la dirección de facturación del cliente;
 - ◆ la cuenta bancaria utilizada para la remisión del pago;
 - ◆ la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco;
 - ◆ la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o de débito con que se realice el pago.
- Los pagos y remesas al exterior, por cualquier concepto no incluido en los epígrafes anteriores, excluidos los vinculados a operaciones de importación de bienes.

Por el contrario, no se consideran rentas de fuente paraguaya las reparaciones de aeronaves, embarcaciones y de vehículos terrestres realizados fuera de Paraguay.

El impuesto se devenga en el momento de la acreditación de los fondos o de su remesa al exterior, lo que ocurra primero (LINR art.74).

Sujeto pasivo

(LIRN art.72)

Se consideran contribuyentes del impuesto las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en Paraguay.

Base imponible

(LINR art.75)

La base imponible del INR se determina en base a los siguientes criterios:

- El **30%** de la cuantía bruta correspondiente a:
 - ◆ Los intereses o comisiones de préstamos por entidades (públicas o privadas) del exterior, siempre que no se trate de empresas o entidades vinculadas, incluidos los provenientes de la colocación de bonos en el exterior a través de mercados de valores reconocidos.
 - ◆ Las operaciones de transporte internacional de personas; fletes marítimos, fluviales, aéreos o terrestres.

- ◆ La cesión de uso de contenedores.
- ◆ Las retribuciones por servicios de artes escénicas de espectáculos públicos, teatro, danza, música, circo, magia etc.
- ◆ Las primas de seguros de cobertura de riesgos (dentro y fuera) de Paraguay.
- ◆ Las llamadas telefónicas, los servicios de transmisión de audio o video; la emisión y recepción de datos por Internet y otros servicios digitales o similares, prestados desde el exterior.
- ◆ Las ventas de bienes muebles (registrables o no) localizados en Paraguay.
- El **30%** del precio de venta de inmuebles localizados en Paraguay.
- El **50%** de la cuantía del arrendamiento de inmuebles localizados en Paraguay.
- El **70%** de la cuantía bruta de la realización de servicios personales (profesionales o no).
- En caso de venta de acciones o participaciones: por la cuantía menor correspondiente a la diferencia entre el precio de venta y el valor nominal de los títulos o el **30%** del precio de venta.
- El **100%** de las cuantías brutas acreditadas o remesadas a socios, accionistas, matrices, empresas o entidades vinculadas, excluidos los conceptos incluidos en los epígrafes anteriores.
- El **100%** de las cuantías brutas acreditadas, remesadas o pagadas por cualquier otro concepto excluido o no mencionado anteriormente.

Tipo de gravamen

(LINR art.76)

El INR se aplica a un tipo del **15%**.

Exenciones

(LINR art.79)

Están exonerados del presente impuesto:

- Los intereses y ganancias de capital de deuda pública paraguaya.
- Las remuneraciones percibidas por diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países u organismos internacionales acreditados en Paraguay, en base a reciprocidad.
- Las operaciones de fletes internacionales prestados por empresas de transporte no residentes, destinados a la exportación de bienes.
- Los rendimientos y ganancias de capital derivados de la negociación de títulos y valores en bolsas de valores reguladas, incluidos los títulos de deuda emitidos por Sociedades Emisoras autorizadas.
- Los rendimientos y ganancias de capital derivados de los fondos patrimoniales de inversión.

Liquidación y pago del impuesto

(LINR art.77)

Los sujetos pasivos del IRE, incluido el Estado y los municipios, deben actuar como agentes de retención, respondiendo solidariamente por el impuesto abonado o acreditado a los contribuyentes de este impuesto.

Asimismo, las personas físicas que prestan servicios personales independientes solo actúan como agentes de retención cuando abonan servicios similares y relacionados con la obtención de sus rentas por el IRP.

En las transferencias de acciones o participaciones de sociedades constituidas en Paraguay, la responsabilidad del pago del impuesto corresponde a las sociedades emisoras de los títulos.

En los fletes internacionales, el pago del impuesto se realiza antes del retiro de bienes del recinto aduanero.

El impuesto se ingresa, en la forma, plazo y condiciones establecidos por la Administración Tributaria, que a su vez puede designar como agentes de (retención o de percepción) del impuesto a escribanos, mandatarios, apoderados, representantes, empresas procesadoras o administradoras de tarjetas de débito o crédito, u otras personas o entidades públicas o privadas que intervienen en las operaciones.

En la liquidación de la retención o percepción aplicada, no se permite la deducción del impuesto.

La cuantía abonada por INR constituye pago único y definitivo.

II. Impuestos sobre la Propiedad

No se aplican este tipo de impuestos a escala del gobierno central.

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

A.

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

(Ley N° 6380-2019, de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional, de 25-9-2019 y sus modificaciones – LIVA;

Reglamento: Decreto N° 3107-2019, de 19-12-2019 y sus modificaciones – RLIVA)

Hecho Imponible

(LIVA art.80)

El denominado *Impuesto al Valor Agregado (IVA)*, grava las operaciones siguientes:

- Las enajenaciones de bienes.
- Las prestaciones de servicios, excluidos los de carácter personal prestados en relación de dependencia.
- Las importaciones de bienes.

A efectos del impuesto, se consideran **ventas** a las operaciones (onerosas y gratuitas) de entrega de bienes que implican una transferencia de la propiedad u otorgan la disposición de estos, con independencia de su designación y de la forma de pago.

Se considera que existen **ventas** a (LIVA art.81-1):

- Las **afectaciones** al uso o consumo personal por parte del dueño, accionistas, socios, directores y empleados de la empresa de los bienes de ésta, incluida su adjudicación en caso de cierre, disolución o liquidación.
- Los **alquileres** con opción de compra, **leasing** u otras operaciones que de algún modo prevean la transferencia final del bien.
- Las **transmisiones** de empresas y las **cesiones** de acciones y participaciones.
- Los contratos de compromiso con transferencia de la posesión.

- Las **consignaciones** de bienes.
- Las **transmisiones de derechos** que comportan derechos patrimoniales, inclusive aquellos que no posean un título que los representen.

Por el contrario, no se consideran ventas las **transmisiones mortis causa**.

Por su parte, se entienden por **servicios** aquellas prestaciones (onerosas o lucrativas) que, sin configurar enajenación, proporcionan a la otra parte una ventaja o provecho.

A modo puramente enunciativo, se consideran **prestaciones de servicios** (LIVA art.81-2):

- Los **préstamos** y las **financiaciones**.
- Los servicios de **obras** (con y sin entrega de materiales).
- Los **seguros** y los reaseguros.
- Las **intermediaciones** en general.
- Las **cesiones de uso** de bienes muebles, inmuebles e intangibles.
- El **ejercicio de profesiones**, de artes o de oficios.
- El **transporte** de bienes y personas.
- La utilización (por parte del dueño, accionistas, socios y directivos), de los servicios prestados por la empresa.
- Los **servicios digitales**, entendidos como aquellos servicios puestos a disposición del usuario a través de Internet o de cualquier otra red.
- Las obligaciones de no hacer, o de permitir o admitir determinados actos o situaciones que representan una ventaja, provecho o privilegio para un tercero.
- Las operaciones con **instrumentos financieros derivados**, realizadas por entidades inversoras o beneficiarias constituidas o radicadas en Paraguay.

Las **importaciones** de bienes. Se entiende por importación la introducción definitiva de bienes en Paraguay (LIVA art.81-3).

Con carácter general, el hecho imponible se configura y el impuesto se devenga con la ocurrencia del primero de los hechos siguientes (LIVA art.83-1):

- ♦ la **entrega** de los bienes o las prestaciones de servicio;
- ♦ la **percepción** de la contraprestación (total o parcial) de los bienes o servicios, y;
- ♦ el **vencimiento** de los plazos para el pago de los servicios.
- En los casos de **fijación judicial** del precio de los servicios personales o profesionales: con la percepción (total o parcial) del precio, o en el momento de emisión de la factura por el prestador, lo que ocurra primero (LIVA. art.83-2).
- En las **afectaciones** al uso o consumo personal: en el momento del retiro de los bienes (LIVA art.83-3)
- En los servicios de suministro de **energía eléctrica, provisión de agua, alcantarillado**, recolección de **residuos** o servicios de **telecomunicaciones**: al vencimiento del plazo para el pago del precio (LIVA art.83-4).
- En las **importaciones**: en el momento de registro de la declaración aduanera o acto equivalente (LIVA art.83-5).
- En caso de **servicios prestados desde el exterior**: en el momento del pago o de su vencimiento, lo que ocurra primero (LIVA art.83-6).
- En las operaciones con **instrumentos financieros derivados**: en la fecha de liquidación de las operaciones (LIVA art.83-7).
- En el caso de **préstamos y financiaciones**: en momento del pago (parcial o total), o del vencimiento de las cuotas de amortización de los intereses, recargos, comisiones y cualquier otro concepto distinto de la amortización del capital por el prestatario (LIVA art.83-8).

El IVA grava las ventas de bienes situados en Paraguay, las prestaciones de servicios realizadas en Paraguay y la introducción efectiva de bienes en Paraguay, con independencia del lugar de celebración de los contratos, del domicilio, residencia o nacionalidad de los intervinientes en las operaciones, así como de las personas que los reciben y del lugar de donde proviene el pago (LIVA art.84).

Para tales efectos, se entiende que:

- La asistencia técnica y los servicios realizados en el exterior se consideran desarrollados en Paraguay, cuando son utilizados o aprovechados en el país. En el caso de los servicios de logística y los prestados por agentes de comercio exterior, cuando dichos servicios son realizados en Paraguay.
- La cesión de uso de bienes y derechos se considera de fuente paraguaya, cuando los mismos son utilizados en Paraguay (incluso parcialmente), en el período pactado.
- Los préstamos y las financiaciones se consideran realizados en Paraguay, cuando el tomador o el beneficiario son residente en Paraguay.
- Los servicios de seguros y de reaseguros se consideran prestados en Paraguay, cuando cubren riesgos en la República en forma exclusiva o no, o cuando los bienes o las personas se encuentran ubicados o residen respectivamente, en el país en el momento de la celebración del contrato.
- Los servicios digitales se entienden prestados en Paraguay, cuando son utilizados o aprovechados efectivamente en Paraguay¹⁰.
- Las operaciones con instrumentos financieros derivados se considerarán íntegramente realizadas en territorio nacional cuando la entidad inversora o beneficiaria esté constituida o radicada en Paraguay.
- En los servicios de transporte internacional de bienes y personas se consideran ejecutados en Paraguay el 25% del valor total del flete o pasaje respectivamente.

Sujetos Pasivos

(LIVA art.82)

Son contribuyentes del impuesto:

- Las **personas físicas**, por la prestación de servicios (personales o profesionales) fuera de la relación de dependencia y por el arrendamiento de inmuebles.
- Las **empresas unipersonales**, por las actividades realizadas, incluida la enajenación de bienes que formen parte del activo de esta.
- Las **entidades privadas** en general (las sociedades, las asociaciones, mutuales, cooperativas, federaciones, fundaciones, corporaciones y demás empresas o entidades con o sin personalidad jurídica). Los consorcios constituidos para la realización de una obra pública, en este caso.
- Las **sucursales, agencias o establecimientos permanentes** de personas domiciliadas o entidades constituidas en el exterior que realizan actividades gravadas en Paraguay.
- Los entes autárquicos, empresas públicas, entidades descentralizadas, y sociedades de economía mixta, que desarrollan actividades comerciales, industriales, de servicios o agropecuarias.
- Los **importadores** habituales y ocasionales.
- Las **Estructuras Jurídicas Transparentes**¹¹.

10 Se entiende que el servicio es utilizado o aprovechado en el país cuando se encuentran localizados en el Paraguay cualesquiera de las siguientes: la dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o código país de la tarjeta SIM; o la dirección de facturación del cliente; o la cuenta bancaria utilizada para la remisión del pago; o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco; o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o de débito con que se realice el pago.

11 Se considerarán Estructuras Jurídicas Transparentes a aquellos instrumentos o estructuras jurídicas utilizadas como medio de inversión, administración o resguardo de dinero, bienes, derechos y obligaciones. Estas estructuras se considerarán con efecto fiscal neutro en el IRE, por intermediar entre el negocio sujeto a imposición y sus beneficiarios (LIRE art.4)

- Los contribuyentes del INR.
- Las sucesiones indivisas.

Base Imponible

(LIVA art.85)

Con carácter general, la base imponible (en las operaciones onerosas) está constituida por el **precio devengado** en la entrega de bienes y a las prestaciones del servicio.

- El precio devengado incluye todos los importes cargados (conjunta o separadamente) al comprador, incluidos los intereses o recargos.
- Para determinar el precio se deduce, en su caso, el valor de los bienes devueltos, las bonificaciones o descuentos corrientes en el mercado interno, que consten en la factura o en otros documentos.

En las siguientes operaciones la base imponible está constituida (LIVA art.85):

- En las **financiamientos y préstamos**: por la cuantía de los intereses, recargos, comisiones u otro concepto distinto de la amortización del capital, devengados hasta el nacimiento de la obligación.
- En los **alquileres de inmuebles**: por la cuantía del precio devengado mensualmente.
- En la **enajenación de bienes inmuebles**: por el **30%** del precio de la operación o de las cuotas mensuales en las ventas a plazo.
- En las **afectaciones** al uso o consumo personal, adjudicaciones, operaciones a título gratuito o sin precio determinado: por el precio de coste del bien.
- Para los **servicios personales o profesionales**: por el precio o remuneración devengado en el mes.
- Para los **servicios digitales**: por el precio de la operación sea que se perciba total o parcialmente.
- En las **importaciones** definitivas: por el valor aduanero, más la cuantía de los tributos aduaneros y demás tributos que inciden en la operación y los internos, excluido el IVA. Esta base se incrementa en un **30%**, en el caso de importaciones ocasionales.
- En las **permutas**: por el precio integro de los bienes y servicios la operación.
- El **30%** del valor de los bienes afectados a los servicios personales, en la oportunidad que se enajenen.

En todos los casos, la base imponible incluye la cuantía de otros tributos que afectan a la operación, excluido el IVA.

Tipos Impositivos

(LIVA art.90)

El tipo ordinario del IVA es el **10%** (LIVA art.90-g).

No obstante, se aplica un tipo reducido del **5%** a las operaciones de:

- **arrendamiento de inmuebles** destinados exclusivamente a vivienda, incluido el uso y el usufructo de tales bienes.
- **enajenación** de bienes inmuebles.
- **enajenación e importación** de los siguientes productos de la canasta familiar (arroz, fideos, aceite vegetal, yerba mate, leche, huevos, harina y sal yodada).

- **enajenación e importación** de los siguientes productos:
 - ◆ **Agrícolas:** algodón, arroz, avena, canola, caña de azúcar, cebada, girasol, lino, maíz, maní, sésamo, soja, tabaco en hojas sin desnervar, trigo, yerba mate hasta el proceso de sapecado, así como los siguientes derivados primarios: elaboración de harinas, de aceites crudos o desgomados, expellers, pellets y similares.
 - ◆ **Hortícolas:** alcachofa, ají, ajo, albahaca, acelga, apio, batata, berenjena, berro, brócoli, calabaza, calabacín, cardo, cebolla, cilantro, coliflor, espinaca, espárragos, hinojo, jengibre, locote, lechuga, mandioca, nabo, papa, pepino, perejil, puerro, rábano, remolacha, repollo, tomate, zanahoria, zapallo y las denominadas plantas medicinales y especias.
 - ◆ **Frutícolas:** aguacate, arándano, banana, chirimoya, ciruela, coco, durazno, fresones, frutillas, granada, guayaba, kiwi, lima, limón, mamón, mandarina, mango, manzana, mburucuyá, melón, membrillo, mora, naranja, pera, piña, pomelo, sandía y uva.
- **enajenación e importación** de los siguientes **productos pecuarios:** ganado vivo vacuno, equino, caprino, bubalino, ovino, animales de la fauna ictícola y avícola, así como los cerdos y conejos; y sus siguientes derivados primarios: carnes y menudencias; lanas, cuero y cerdas; astas y huesos, siempre que no hayan sufrido algún tipo de alteración o transformación, salvo las necesarias para su conservación.
- **enajenación e importación** de productos registrados como medicamentos de uso humano ante el Ministerio de Salud Pública y Bienestar Social.

Determinación del impuesto

El impuesto se liquida mensualmente y se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscal (LIVA art.86).

El **débito fiscal** está constituido por la cuantía del impuesto devengado en las operaciones mensuales gravadas, una vez deducido el impuesto correspondiente a las devoluciones, bonificaciones y descuentos y el que afecta a las operaciones incobrables (LIVA art.87).

Por otra parte, el **crédito fiscal** está integrado por (LIVA art.88):

- La cuantía del impuesto soportado en las compras e importaciones realizadas en el mes.
- Las retenciones efectuadas a los beneficiarios en el exterior, por las operaciones gravadas en Paraguay.

Cuando en forma simultánea se realizan operaciones gravadas, no gravadas y con la base imponible diferente al precio neto, la deducción del crédito fiscal afectado indistintamente a las mismas se realiza en la misma proporción en que se encuentren las operaciones gravadas con respecto a las totales, en el período que establezca el Poder Ejecutivo.

Los contribuyentes del impuesto que realizan prestaciones de servicios personales pueden aplicar hasta un **30%** del crédito del IVA correspondiente a la adquisición de vehículos.

Cuando el crédito fiscal es superior al fiscal, dicho excedente puede ser utilizado como tal en las liquidaciones, pero sin que ello genere derecho a devolución.

Exenciones

(LIVA art.100)

Se aplica una exoneración a las operaciones siguientes:

- Las **enajenaciones** de (LIVA art.100-1):
 - ◆ **Moneda extranjera** y **valores** públicos y privados, incluidas las ventas de **acciones y participaciones** de sociedades.
 - ◆ **Cesión de créditos.**
 - ◆ Bienes de capital producidos en Paraguay.
 - ◆ **Libros y periódicos** (en papel y electrónicos).
 - ◆ **Revistas** de interés educativo, cultural o científico.
 - ◆ **Computadoras portátiles** y sus suministros destinados a programas para dotar gratuitamente a los niños, niñas y adolescentes de estas herramientas tecnológicas. Esta exoneración se extiende, igualmente, a la entrega gratuita al beneficiario final de estos bienes.
 - ◆ Bienes **donados** a entidades educativas y deportivas sin fines de lucro.
 - ◆ **juegos** de suerte o de azar.
 - ◆ **combustibles** derivados del petróleo, incluidos los biocombustibles.
 - ◆ Las transferencias derivadas de reorganizaciones de empresas.
 - ◆ Las transferencias por aportes de bienes (muebles o inmuebles) para la constitución o el aumento o reducción del capital de empresas.
- Las **exportaciones de bienes** (LIVA art.100-2).
- Las siguientes **prestaciones de servicios** (LIVA art.100-3):
 - ◆ Los **intereses** de valores (públicos y privados).
 - ◆ Las operaciones con **instrumentos financieros derivados.**
 - ◆ Los **fletes** internacionales (fluvial, aéreo o terrestre) para la exportación de bienes.
 - ◆ Los **depósitos** en todo tipo de entidades bancarias y financieras, cooperativas, mutuales y las entidades financieras públicas.
 - ◆ Los prestados por funcionarios diplomáticos, consulares y de organismos internacionales acreditados en Paraguay.
 - ◆ Los servicios **educativos** prestados por personas o entidades reconocidas.
 - ◆ Los servicios **docentes** prestados a entidades educativas de todos los niveles reconocidas.
 - ◆ Los servicios de **transporte público de pasajeros** (urbano e interurbano), cuyo itinerario total de ida y vuelta, autorizado por el organismo competente, no sea mayor a **100 km.**
- Las **importaciones** de (LIVA art.100-4):
 - ◆ bienes cuya venta está exonerada.
 - ◆ bienes introducidos en Paraguay en base al régimen de viajeros.
 - ◆ bienes introducidos en Paraguay por agentes diplomáticos, consulares y de organismos Internacionales, acreditados.
 - ◆ bienes de capital.
 - ◆ autobuses nuevos para transporte público de pasajeros con capacidad mínima de **30** pasajeros.

Liquidación y pago del impuesto

(LIVA art.96; RLIVA art.30)

Los contribuyentes deben presentar mensualmente una declaración jurada de liquidación del impuesto, aun cuando no hayan realizado operaciones, mediante los formularios puestos a disposición por la Administración Tributaria.

En la declaración jurada deben consolidar todas las operaciones realizadas y las informaciones complementarias requeridas por la Administración Tributaria, incluyendo las de las sucursales.

El pago del impuesto debe ser realizado en los plazos y condiciones establecidos por la Administración Tributaria.

En las importaciones, la liquidación y pago del impuesto debe ser realizada ante la Dirección Nacional de Aduanas, con anterioridad al retiro de los bienes.

IV. Impuestos Selectivos

A. Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)

A.

Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)

(Ley N° 6380-2019, de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional, de 25-9-2019 y sus modificaciones – LISC; Reglamento: Decreto N° 3109-2019, de 19-12-2019 y sus modificaciones – RLISC)

Se aplica el denominado *Impuesto Selectivo al Consumo*, a tipos diferentes sobre la primera venta o importación de determinados productos específicos (bebidas alcohólicas y no alcohólicas, artículos de higiene personal, electrodomésticos, tabaco, cigarrillos y combustibles).

Hecho imponible

(LISC art.107)

El denominado *Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)*, grava las **importaciones** y la **primera enajenación** (a cualquier título), de los siguientes bienes producidos en Paraguay:

- Productos del **tabaco** (LISC art.115);
- **Bebidas** (LISC art.116);
- Productos de **alto contenido calórico** (LISC art.117);
- **Combustibles** (LISC art.118), y;
- Otros bienes (LISC art.119).

Los productos industrializados y transformados se consideran como un nuevo producto (LISC art.107).

A efectos del impuesto, se consideran **ventas** a las operaciones de entrega de bienes (onerosas o lucrativas) con transferencia del derecho de propiedad o de la facultad de disposición de estos, con independencia de su designación o de la forma de pago (LISC art.108).

Asimismo, se consideran **ventas**, las afectaciones al uso o consumo personal por parte del propietario, accionistas, socios y directores de la empresa, de los bienes de ésta, así como los bienes entregados en consignación.

Por importaciones se entiende la introducción definitiva de bienes en Paraguay.

El hecho imponible se configura y el impuesto se devenga (LISC art.110):

- en las **ventas**: con la entrega de los bienes en la fecha incluida en el correspondiente comprobante.
- en las **importaciones**: en el momento de registro de los bienes en la aduana.

El ISC grava las ventas realizadas en Paraguay, con independencia del lugar de celebración del contrato, del domicilio, residencia o nacionalidad de los intervinientes, así como del lugar en el que se realiza el pago (LISC art.111).

Sujetos pasivos

(LISC art.109)

Se consideran contribuyentes del ISC, a las empresas unipersonales, las empresas públicas, las sociedades de economía mixta y las entidades privadas en general (sociedades, asociaciones, mutuales, cooperativas, federaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades), que reúnen la calidad de:

- **Fabricantes**, por las ventas realizadas en Paraguay; o
- **Importadores**, por los bienes introducidos en Paraguay.

También son contribuyentes las personas que modifican el grado de alcohol de las bebidas mediante destilación, fermentación o similares.

Base imponible

(LISC art.112)

La base imponible está constituida (LISC art.112):

- En las **ventas**: por el precio de venta en fábrica consignado en el comprobante de venta, excluido el propio ISC y el IVA.
- En las **importaciones**: por el equivalente en guaraníes del valor aduanero expresado en moneda extranjera, incrementado por los tributos y demás gastos, excluidos el propio ISC y el IVA.

Con el fin de armonizar la base de imposición, entre el precio de compra de bienes importados y el precio de venta en fábrica de bienes de producción nacional, el Poder Ejecutivo puede establecer un incremento presunto en la base imponible de los bienes importados, el cual no podrá ser superior al **30%**. La base imponible así determinada no puede superar el precio de venta en el mercado local a nivel de consumidor final.

- En los **combustibles** derivados del petróleo: por el promedio del precio de venta al público de cada tipo de combustible.

Tipo de gravamen

La norma establece los siguientes tipos aplicables a:

Tabacos, cigarrillos, esencias y similares (LISC art.115):

Bienes Gravados	Tasa Mínima (%)	Tasa Máxima (%)
1. Cigarrillos perfumados o elaborados con tabaco rubio egipcio o turco, virginia y similares.	18	24
2. Cigarrillos en general no comprendidos en el numeral anterior.	18	24
3. Cigarros de cualquier clase.	18	24
4. Tabaco negro o rubio, picado o en otra forma, excepto el tabaco en hojas.	18	24
5. Tabaco elaborado, picado, en hebra, en polvo (rapé), o en cualquier otra forma.	18	24
6. Esencias u otros productos del tabaco para ser calentados, vaporizados, inhalados o aspirados con cigarrillos electrónicos, vaporizadores o similares.	18	24

Bebidas (LISC art.116):

Bienes Gravados	Tasa Máxima (%)
1. Cervezas y sidras sin alcohol y demás bebidas envasadas con graduación alcohólica hasta el 0,5% Vol. a 20° Celsius.	9
2. Cervezas y sidras con alcohol y demás bebidas envasadas con graduación alcohólica superior al 0,5% hasta el 10% Vol. a 20° Celsius.	10
3. Vinos de frutas, naturales o dulces; champagne y equivalentes y demás bebidas envasadas con graduación alcohólica superior al 10% hasta el 30% Vol. a 20° Celsius.	12
4. Coñac, whisky, tequila, agua ardiente, ron, cocteles, vodka, gin, ginebra, pisco, cañas, y demás bebidas envasadas con graduación alcohólica superior al 30% Vol. a 20° Celsius.	12
5. Agua tónica; jugos y néctares de fruta reducidos en caloría y los libres de azúcar; gaseosas cero; gaseosas bajas en azúcar; bebidas energéticas sin azúcar; jugos y néctares de fruta con azúcar y demás bebidas envasadas con azúcar o edulcorante calórico hasta 15 gramos por cada 200 cm ³ .	5
6. Gaseosas con azúcar, bebidas energizantes con azúcar y demás bebidas envasadas con azúcar o edulcorante calórico desde 15,1 gramos hasta 25 gramos por cada 200 cm ³ .	5
7. Bebidas envasadas con azúcar o edulcorante calórico desde 25,1 gramos por cada 200 cm ³ .	6

Respecto a las bebidas envasadas, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- Siempre que su composición contenga azúcar y alcohol, prevalece este último a efectos de la clasificación y pago del impuesto (LISC art.116-a).
- Prevalecerán las denominaciones de las bebidas expresamente enunciadas en cada numeral de este artículo, con independencia a su graduación alcohólica o al contenido de azúcar o edulcorante calórico, según corresponda (LISC art.116-b).

Productos de Alto Contenido Calórico (LISC art. 117):

Bienes Gravados	Tasa Máxima (%)
1. Productos envasados de la industria alimentaria que superen las 500 Kcal por cada 100 gr.	2

Combustibles (LISC art.118):

Bienes Gravados	Tasa Máxima (%)
1. Combustibles derivados del petróleo.	50

Otros Bienes (LISC art.119):

Bienes Gravados	Tasa Máxima (%)
1. Aeronaves nuevas o usadas, incluidos los vehículos aéreos no tripulados para cualquier fin.	0
2. Embarcaciones nuevas o usadas, cuyo valor aforo supere la suma de US\$ 30.000, incluidos los veleros, yates, lanchas, motos de agua y similares.	0
3. Perlas naturales (finas) o cultivadas, piedras preciosas o semi preciosas, metales preciosos, chapados de metal precioso (plaqué) y manufactura de estas materias; bisutería.	6
4. Máquinas para lavar vajilla; máquinas para lavar ropa, incluso con dispositivo de secado, máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos y sus unidades; lectores magnéticos u ópticos, las máquinas copadoras, hectográficas, mimeógrafos, máquinas de imprimir direcciones, máquinas, aparatos y material eléctrico, y sus partes; aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos receptores de televisión, incluso con aparato receptor de radiodifusión o de grabación o reproducción de sonido o imagen incorporados; videomonitores y videoproyectores.	1
5. Aparatos de telefonía celular y terminales portátiles.	1
6. Armas de fuego, sus partes, accesorios y sus municiones.	6
7. Perfumes, aguas de tocador, preparaciones de belleza y maquillaje.	6

No obstante, el Poder Ejecutivo queda facultado a establecer **tipos diferenciales** para los distintos tipos de productos (LISC art.120).

Exenciones

(LISC art.130)

Quedan exonerados del presente impuesto:

- Las **exportaciones** de bienes de fabricación nacional realizadas por el propio fabricante.
- El **agua potable** suministrada por entidades públicas o privadas y las **aguas minerales** sin saborizantes ni aditamentos.

- Las **bebidas lácteas** (con o sin lactosa) y los sustitutos de la leche de origen vegetal (de avena, de arroz, de coco, de almendras y de soja).
- Los **medicamentos** debidamente registrados.

Liquidación y pago del impuesto

Los contribuyentes deben presentar mensualmente una declaración jurada, liquidando el impuesto, aun cuando no hayan realizado operaciones. A tal efecto, deben utilizar los formularios proporcionados por la Administración Tributaria (RLISC art.23).

El pago del impuesto debe realizarse en los plazos y condiciones establecidos por la administración.

A efectos de la liquidación del impuesto, el contribuyente debe determinar la base imponible considerando la cantidad de envases enajenados por cada marca y clase de productos nacionales, así como las unidades vendidas en las operaciones realizadas a granel.

En caso de bienes importados, el impuesto se determina en la Dirección Nacional de Aduanas por cada una de las importaciones realizadas (RLISC art.24).

El impuesto incluido en la adquisición de las materias primas e insumos utilizados en la fabricación de bienes gravados puede ser utilizado como anticipo en la liquidación al momento de la enajenación del bien final. Los exportadores pueden optar por la devolución del remanente o su utilización en los períodos siguientes. La solicitud de devolución del impuesto está sujeta a las mismas condiciones establecidas para la devolución del IVA a los exportadores (RLISC art.25).

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

No se aplican este tipo de impuestos en Paraguay.

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

A. Gravamen Arancelario a la Importación

(Ley: Código Aduanero, Ley N° 2422 de 30.07.2004 y sus modificaciones;
Reglamento: Decreto N° 4672-2005, de 6-1-2005)

Paraguay es un miembro de Mercosur, un mercado común y unión aduanera que incluye a Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay. Desde 1995, Paraguay ha incrementado muchos de sus aranceles externos sobre productos de países distintos del Mercosur, en orden a conformar el arancel externo común de Mercosur de hasta un **20%**.

Cuando los productos son introducidos directamente por el importador local en Paraguay, este es responsable del pago de los impuestos relacionados (IVA sobre las importaciones), antes de retirar los bienes de las aduanas paraguayas, aparte de los derechos aduaneros. Los otros gastos involucrados en la importación de productos son los siguientes:

- tasas portuarias: entre el **0,65%** y el **1,50%** de la valoración aduanera.
- Servicios de valoración aduanera: **0,5%** de la valoración aduanera.
- Tasa consular: **USD 15** por cada documento comercial que recibe un visado del Consulado paraguayo en el país de origen y **USD 30** por cada documento no sujeto a visado.
- Tasas de contribución **INDI**: **7%** sobre la tasa consular.
- Tasa de utilización del sistema aduanero: entre **USD 15** y **USD 25**, de acuerdo con el valor de importación.

VII. Regímenes Simplificados

- A. Régimen Simplificado para Medianas Empresas (SIMPLE)
- B. Régimen Simplificado para Pequeñas Empresas (RESIMPLE)

A. Régimen Simplificado para Medianas Empresas (SIMPLE)

(Ley N° 6380-2019, de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional, de 25-9-2019 y sus modificaciones – LIRE; Reglamento: Decreto N° 3182-2019, de 30-12-2019 y sus modificaciones – RLIRE)

El denominado *Régimen Simplificado para Medianas Empresas SIMPLE*, es un régimen simplificado para las medianas empresas que realizan actividades gravadas por el IRE, con unos ingresos devengados en el ejercicio fiscal de hasta **G. 2.000.000.000** (LIRE art.26).

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos del SIMPLE (LIRE art.26):

- Las empresas unipersonales y las sucesiones indivisas de sus propietarios.
- Las entidades y empresas privadas de cualquier tipo.

Los contribuyentes del SIMPLE deben liquidar el impuesto determinando su renta sobre la cuantía menor correspondiente a la base real o la presunta.

Base imponible

Está constituida por la renta neta, que se determina en base a la cuantía menor correspondiente a (LIRE art.26):

- La diferencia positiva entre el total de ingresos y gastos directamente relacionados con la actividad gravada, siempre que estos representen un gasto real y se encuentren debidamente documentados (adquisición de mercaderías, insumos, materias primas, muebles, equipos, así como los gastos relativos a la construcción, remodelación o refacción de su establecimiento).
- El **30%** de la cifra de ventas brutas anuales.

Los resultados negativos derivados de los gastos previstos no son objeto de compensación ni arrastre en los siguientes ejercicios fiscales.

Las empresas unipersonales que liquidan el impuesto por este Régimen no son contribuyentes del IDU.

Tipo de gravamen

El impuesto se determina aplicando un tipo de gravamen del **10%** a la base imponible (renta neta) determinada anteriormente (LIRE art.26).

Liquidación y pago del impuesto

Los contribuyentes del SIMPLE deben liquidar anualmente el impuesto. Asimismo, están obligados a presentar una declaración jurada y a abonar el impuesto en los **3** meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal (RLIRE art.76).

Los contribuyentes del Simple deben imputar los ingresos y gastos del ejercicio fiscal en base al criterio de devengo.

B. Régimen Simplificado para Pequeñas Empresas (RESIMPLE)

(Ley N° 6380-2019, de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional, de 25-9-2019 y sus modificaciones – LIRE; Reglamento: Decreto N° 3182-2019, de 30-12-2019 y sus modificaciones – RLIRE)

Las pequeñas empresas que realizan actividades gravadas por el IRE, cuyos ingresos brutos devengados en el ejercicio fiscal anterior sean iguales o inferiores a **G. 80.000.000**, pueden optar por tributar por el denominado *Régimen Simplificado para Pequeñas Empresas (RESIMPLE)* (LIRE art.27).

Los contribuyentes de este régimen deben abonar una cuantía mensual de acuerdo con la siguiente escala:

Ingresos brutos del ejercicio anterior (G)	Cuantía mensual (G)
Hasta 20.000.000	20.000
De 20.000.001 a 40.000.000	40.000
De 40.000.001 a 60.000.000	60.000
De 60.000.001 a 80.000.000	80.000

Los contribuyentes del RESIMPLE están obligados a emitir el comprobante de venta, respaldar sus compras con documentos legales y presentar declaración jurada.

Las empresas unipersonales que liquidan el impuesto en base a este régimen no son contribuyentes del IVA.

Liquidación y pago del impuesto

(RLIRE art.80)

Los contribuyentes del RESIMPLE deben presentar una declaración jurada anual dentro del 2º mes del cierre del ejercicio fiscal.

El pago del impuesto mensual debe realizarse **trimestralmente**, en los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre del ejercicio fiscal.

Los contribuyentes que presentan una declaración anual sin movimientos están obligados en el ejercicio fiscal siguiente a abonar una cuantía mensual de G¹. **20.000**.

Los contribuyentes del RESIMPLE no son contribuyentes del IVA. Tampoco están obligados a efectuar anticipos, ni sujetos a retenciones.

VIII. Otros

A.

Impuestos a los Actos y Documentos

(Ley N° 125-1991, publicada el 7-1-1992 y sus modificaciones - LIAD)

El denominado *Impuesto a los Actos y Documentos* es un impuesto que grava las obligaciones, actos y contratos que constan en documentos (LIAD art.127).

Hecho imponible

(LIAD art.128)

El impuesto se aplica a los siguientes actos vinculados a la intermediación financiera:

- Las letras de cambio, giros, cheques, órdenes de pago, cartas de crédito y, en general, todas las operaciones que implican una transferencia de fondos dentro de Paraguay, en caso de beneficiarios distintos del emisor.
- Las letras de cambio, giros, órdenes de pagos, cartas de créditos y, en general, todas las operaciones que implican una transferencia de fondos o de divisas al exterior.

El hecho imponible se configura con la creación o existencia material del documento en el que constan las obligaciones, actos o contratos gravados, con independencia de su validez o eficacia jurídica (LIAD art.130).

En los actos y contratos que estando obligados a documentarse no lo hicieron, la obligación tributaria nace en el momento que los mismos se debieron documentar.

Sujetos pasivos

(LIAD art.129)

Los otorgantes del documento.

Base imponible

(LIAD art.132)

Está constituida por el valor consignado en los documentos.

Tipo de gravamen

(LIAD art.133)

El impuesto se aplica:

- para las transferencias de fondos dentro de Paraguay: **0,15%**
- para las transferencias fuera de Paraguay: **0,2%**.

Se aplican exenciones a las donaciones al Estado, municipios, universidades y entidades benéficas.

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales¹²

I. Impuestos sobre la Propiedad

- A. Impuesto de Patente de Comercio, Industrias, Profesiones y Oficios
- B. Impuesto de Patente a los Rodados
- C. Impuesto Inmobiliario
- D. Impuesto Adicional a los Baldíos
- E. Impuesto Adicional al Inmueble de Gran Extensión y a los Latifundios
- F. Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces

¹² Tributos establecidos por la Ley Orgánica Municipal N° 3.966/2010, en el artículo 152 y desarrollados posteriormente por la correspondientes Ordenanzas Municipales. La descripción de los impuestos se efectúa, fundamentalmente, en base la Ordenanza General de Tributos Municipales J.M.N° 244/19, de la Municipalidad de **Asunción**, para el ejercicio **2020**.

A. Impuesto de Patente de Comercio, Industrias, Profesiones y Oficios

(Ley 3966/10; Ley 125/91; Ordenanza General de Tributos Municipales N° 244/19)

No se aplica ningún tipo de impuesto al patrimonio neto en Paraguay. No obstante, se aplica el denominado *Impuesto de Patente de Comercio, Industrias, Profesiones y Oficios* sobre el valor contable de los activos incluidos en el balance del ejercicio anterior, una vez aplicadas determinadas deducciones específicas (pérdidas, amortizaciones y activos localizados en el extranjero). El impuesto se determina **anualmente**, en el caso de las empresas de servicios profesionales o técnicos, y **cada seis meses**, en el caso de empresas comerciales o industriales, mediante la aplicación de una tabla de tipos progresivos (L 881-81 art.7), aunque se aplican reducciones del **25%**, para las nuevas industrias o las ampliaciones de capital durante los **3** primeros años, respectivamente (L 881-81 art.9). Asimismo, se aplican recargos para diversas actividades (L 881-81 art.10).

El impuesto es recaudado y gestionado por los gobiernos locales.

B. Impuesto de Patente a los Rodados

(Ley 3966/10; Ley 125/91; Ordenanza General de Tributos Municipales N° 244/19)

El artículo 22, del Capítulo II, de la Ley 620/1976, establece el denominado Impuesto de Patente a los Rodados, de acuerdo con una escala variable en función del tipo de automóvil, el número de cilindros y el número de años de antigüedad del vehículo. Posteriormente, la Ley 135/91, establece que el propietario del vehículo pagará el impuesto de patente anual a los rodados en base al valor imponible que para la liquidación de tributos de importación de autos vehículos en general establece el Ministerio de Hacienda.

El impuesto de patente establecido será del **0,50%** anual tomando como base el valor imponible (L 5817-2017 art.1).

La cuantía del impuesto de patente irá decreciendo anualmente en una proporción igual al **5%** hasta los **10** años de antigüedad del auto vehículo. A partir de los **10** años se abonará la mitad del impuesto inicialmente liquidado.

El impuesto tiene carácter anual y su hecho imponible se verifica el **1** de enero de cada año y su pago puede ser efectuado hasta el mes de junio.

C. Impuesto Inmobiliario

(Ley 3966/10; Ley 125/91; Ordenanza General de Tributos Municipales N° 244/19)

El denominado *Impuesto Inmobiliario*, se aplica anualmente sobre el valor catastral de los bienes inmuebles ubicados en Paraguay (L 125/91 art.54). La base imponible está constituida por el valor fiscal

de los inmuebles establecido por el Catastro, el cual está basado en los valores y directrices establecidos oficialmente para las diferentes zonas dentro de cada municipio. El valor del inmueble es ajustado gradualmente al valor de mercado a lo largo de un período de, al menos, 5 años. El ajuste anual está sujeto a ciertas limitaciones (L 5513/15 art.1).

El impuesto se aplica a un tipo general del 1%. No obstante, se aplica un tipo del 0,5% a las propiedades rurales, con una superficie de menos de 5 hectáreas (L 125/91 art.61).

El impuesto debe abonarse por los propietarios y usufructuarios de bienes inmuebles (Ley 125/91 art.55). El impuesto es recaudado y gestionado por los gobiernos locales.

El impuesto es liquidado por el Servicio Nacional del Catastro, en nombre del municipio, que remite a los contribuyentes la factura de la liquidación correspondiente. El contribuyente puede efectuar el pago en las oficinas municipales o en las entidades bancarias autorizada. El impuesto puede ser abonado en varias cuotas, o al contado (L 125/91 art.62).

D. Impuesto Adicional a los Baldíos

(Ley 3966/10; Ley 125/91; Ordenanza General de Tributos Municipales N° 244/19)

El denominado *Impuesto Adicional a los Baldíos* grava las fincas urbanas vacías o a medio construir (cuando el valor del edificio no supera el 10% del valor de los terrenos) (L 125/91 art.68 y 69).

Los inmuebles vacíos, a medio construir y los proyectos de construcción dejados en punto muerto durante 24 meses o más, después de su fecha de terminación estimada, ubicada en el municipio de Asunción, están sujetos a un impuesto adicional a tipos del 20%, 30%, 40% o 50% sobre el impuesto inmobiliario liquidado, en función de los años de propiedad de los inmuebles (L 125/91 art.70).

E. Impuesto Adicional al Inmueble de Gran Extensión y a los Latifundios

(Ley 3966/10; Ley 125/91; Ordenanza General de Tributos Municipales N° 244/19)

Se aplica un recargo adicional al Impuesto Inmobiliario, denominado *Impuesto Adicional al Inmueble de Gran Extensión y a los Latifundios*, a los inmuebles rurales ubicados en Paraguay (L125-91 art.71).

A efectos del impuesto, se encuentran afectados no sólo los inmuebles ya incluidos en un padrón inmobiliario sino también todos aquellos que, a pesar de estar registrados como inmuebles independientes, son adyacentes y pertenecen al mismo propietario o titular, junto con las propiedades del cónyuge y los hijos menores o incapacitados (L 125-91 art.72).

La base imponible está constituida por la valoración fiscal del inmueble (L 125-91 art.73).

Los inmuebles rurales deben abonar un tipo adicional sobre los valores fiscales del inmueble rural, que se determina para cada propietario rural (persona física o jurídica) sobre la totalidad de los inmuebles

en cada una de las tres regiones (Oriental, Bajo Chaco y Alto Chaco), en base a una escala de tipos progresivos que oscila entre el 0% y el 20%, en función de la superficie poseída en cada una de las anteriores regiones (L 125-91 art.74).

F. Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces

(Ley 3966/10; Ley 125/91; Ordenanza General de Tributos Municipales N° 244/19)

El denominado *Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces*, se aplica a la transmisión de bienes inmuebles o derechos sobre los mismos en el municipio de Asunción.

El impuesto se aplica a un tipo del 0,3% sobre la cuantía mayor correspondiente al precio de la transacción o al valor catastral de la propiedad inmobiliaria (L 881/81 art.104).

El pago del impuesto debe efectuarse dentro de los 30 días posteriores a partir de la escritura de la transmisión correspondiente

Sección 3

Contribuciones Sociales

A. Contribuciones al Régimen de Seguro Social

(Decreto-Ley N° 1860/50, de 1-12-1950, que modifica el Decreto-Ley N° 18071, de 18-2-1943, de creación del Instituto de Previsión Social y sus modificaciones; Reglamento: Decreto N° 10810/52 y sus modificaciones)

Los empleadores y empleados están obligados a realizar contribuciones al denominado *Instituto de Previsión Social (IPS)*. Las contribuciones están basadas en las ganancias del empleado. La tabla siguiente muestra los tipos de cotización mensuales vigentes en el año 2021.

Contribución	%
Empleado	9
Empleador	16,5
Total	25,5

La contribución de los empleados es retenida del salario por parte del empleador, como agente retenedor. Las contribuciones del empleador se calculan sobre la nómina total y son abonadas junto con la retención del empleado al Instituto de Seguridad Social.

Las contribuciones a la seguridad social son deducibles a efectos del impuesto sobre la renta personal. Las personas físicas que no abonan contribuciones obligatorias al sistema de seguridad social pueden deducir inversiones específicas frente al **15%** de su renta bruta.

Las contribuciones de las personas físicas autónomas son el **8%**, sobre una base mínima mensual equivalente a **25** veces el salario mínimo diario.

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



Perú

- Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central**
- Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales**
- Sección 3. Contribuciones Sociales**

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	1003
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	1003
A. Impuesto a la Renta: Personas Jurídica	1003
B. Impuesto a la Renta: Personas Físicas	1017
C. Impuesto Temporal a los Activos Netos	1024
D. Impuesto Especial a la Minería	1026
II. Impuestos sobre la Propiedad	1027
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	1027
A. Impuesto General a las Ventas	1027
IV. Impuestos Selectivos.....	1040
A. Impuesto Selectivo al Consumo	1040
B. Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional	1050
C. Impuesto a las Ventas de Arroz Pilado	1052
V. Impuestos sobre Transacciones Financieras	1054
A. Impuesto a las Transacciones Financieras	1054
VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior.....	1057
A. Derechos Arancelarios	1057
VII. Regímenes Simplificados	1058
VIII. Otros.....	1063

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Sub-nacionales.....	1063
A. Impuestos Generales sobre el Consumo	1063
B. Impuestos Selectivos.....	1063
C. Impuestos municipales	1065

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales	1075
-------------------------------	------

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados
- VIII. Otros

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuesto a la Renta: Personas Jurídicas
- B. Impuesto a la Renta: Personas Físicas
- C. Impuesto Temporal a los Activos Neto
- D. Impuesto Especial a la Minería

A.

Impuesto a la Renta: Personas Jurídica

(Texto Único Ordenado DS N° 179-04-EF -TUO LIR- y sus normas modificadoras; Reglamento DS N° 122-94-EF -RLIR-)

El Impuesto a la Renta grava (TUO LIR art.1):

- Las rentas **derivadas del capital**, las rentas **derivadas del trabajo** y de la aplicación conjunta de ambos factores, provenientes de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Entre estas, se encuentran:
 - ♦ Las **regalías**.
 - ♦ Los resultados de la **enajenación** de:
 - terrenos rústicos o urbanos sujetos a parcelación y urbanización;
 - inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, adquiridos o edificados, total o parcialmente, para su venta;
 - ♦ los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.
- Las **ganancias de capital**.
- Otros **ingresos** que provengan **de terceros**, establecidos por esta Ley.
- Las **rentas imputadas**, incluidas las de goce y disfrute, establecidas por la Ley.

Sujetos pasivos

Se consideran sujetos pasivos del impuesto a las asociaciones de hecho de profesionales y similares, así como a las personas jurídicas (TUO LIR art.14).

A efectos del impuesto, se consideran **personas jurídicas** a:

- las sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, constituidas en Perú;
- las cooperativas, incluidas las agrarias de producción;
- las empresas de propiedad social;
- las empresas propiedad (parcial o total) del Estado;
- las asociaciones, comunidades laborales incluidas las de compensación minera y las fundaciones no incluidas en el TUO LIR art.18;
- las empresas unipersonales, las sociedades y entidades constituidas en el exterior, que perciban rentas de fuente peruana;
- las empresas individuales de responsabilidad limitada, constituidas en Perú;
- las sucursales, agencias y establecimientos permanentes en Perú de empresas unipersonales, sociedades y entidades constituidas en el exterior;
- las sociedades agrícolas de interés social;
- las sociedades irregulares; las comunidades de bienes; “*joint ventures*”, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

Las personas jurídicas continúan siendo sujetos del impuesto hasta el momento de su extinción (TUO LIR art.15).

Por el contrario, **no son sujetos pasivos** del impuesto (TUO LIR art.18):

- el sector público nacional, con excepción de las empresas del Estado;
- las fundaciones de carácter cultural, investigador, de asistencia social, etc., debidamente autorizadas;
- las entidades de auxilio mutuo;
- las comunidades campesinas;
- las comunidades nativas.

El impuesto a la renta se aplica sobre todas las **entidades jurídicas domiciliadas** y sobre aquellas que disponen de un **establecimiento permanente** en Perú.

Se consideran **domiciliadas** (TUO LIR art.7):

- las personas jurídicas constituidas en Perú (TUO LIR art.7-d);
- las sucursales, agencias y establecimientos permanentes de personas (naturales o jurídicas) no domiciliadas en Perú, en relación con sus rentas de fuente peruana (TUO LIR art.7-e);
- los bancos multinacionales, por las rentas generadas por sus operaciones en el mercado interno (TUO LIR art.7-g);
- las empresas unipersonales, sociedades de hecho y demás entidades constituidas o establecidas en Perú (TUO LIR art.7-h).

Base imponible

Las personas jurídicas **domiciliadas** en Perú están sujetas al impuesto por la totalidad de las rentas gravadas obtenidas, independientemente de su lugar de constitución y de la ubicación de la fuente de dichas rentas (TUO LIR art.6).

Por el contrario, los contribuyentes **no domiciliados**, así como sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes sólo tributan por sus rentas de fuente peruana.

La **estimación de beneficios y pérdidas** anuales se realiza en base a los registros contables del sujeto pasivo, aunque, excepcionalmente, la norma autoriza a la administración tributaria a utilizar métodos basados en la estimación. En general la renta y los gastos son contabilizados en base al devengo (TUO LIR art.57).

A efectos de cálculo, la renta es clasificada en diferentes **categorías** (TUO LIR art.22)¹. La renta derivada por las sociedades peruanas se encuentra incluida en la **tercera categoría** de rentas, independientemente de su naturaleza (TUO LIR art.28).

Con carácter general y con independencia de la nacionalidad o domicilio de las personas que intervienen en las operaciones o del lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se consideran **rentas de fuente peruana** (TUO LIR art.9; RLIR art.4):

- Los rendimientos y ganancias de **inmuebles** situados en Perú (TUO LIR art.9-a).
- Las derivadas de **bienes y derechos** (incluyendo las provenientes de la enajenación de los anteriores) situados o utilizados en Perú (TUO LIR art.9-b).
- Las **regalías** abonadas por bienes o derechos utilizados económicamente en Perú o las abonadas por un contribuyente domiciliado (TUO LIR art.9-b).
- Las rentas de los **capitales** colocados o utilizados en Perú (intereses, comisiones, primas, créditos u demás operaciones financieras), abonadas por personas domiciliadas en Perú (TUO LIR art.9-c).
- Los **dividendos** y utilidades distribuidas por sociedades y fondos **domiciliados en Perú**, así como los rendimientos de los ADRs (*American Depositary Receipts*) y GDRs (*Global Depositary Receipts*) cuyo subyacente sean acciones emitidas por empresas domiciliadas en Perú (TUO LIR art.9-d).
- Las derivadas de cualquier tipo de **actividad económica** realizada en Perú (TUO LIR art.9-e).
- Las **ganancias de capital** en la enajenación de acciones, participaciones y todo tipo de valores mobiliarios emitidos en Perú, derivadas por empresas, sociedades y fondos constituidos o establecidos en Perú, así como las obtenidas por la enajenación de los ADRs (*American Depositary Receipts*) y GDRs (*Global Depositary Receipts*), cuyo subyacente sean acciones emitidas por empresas domiciliadas en Perú (TUO LIR art.9-h).
- Las obtenidas por **servicios digitales** prestados a través del Internet o cualquier otra red que preste servicios equivalentes, cuando el servicio sea utilizado o consumido en Perú (TUO LIR art.9-i).
- Las obtenidas por la **asistencia técnica** utilizada económicamente en Perú (TUO LIR art.9-j).

Sin perjuicio de lo anterior, **también** se consideran **rentas de fuente peruana** (TUO LIR art.10):

- Los **intereses** de obligaciones de entidades emisoras constituidas en Perú, independientemente del lugar de emisión o de la ubicación de los bienes afectados en garantía (TUO LIR art.10-a).
- Los rendimientos provenientes de la contratación de **Instrumentos Financieros Derivados**, obtenidos por contribuyentes domiciliados en Perú (TUO LIR art.10-d).
- Las ganancias de capital obtenidas en la enajenación indirecta de acciones o participaciones representativas del capital de personas jurídicas domiciliadas en Perú (TUO LIR art.10-e).
- Los **dividendos** y utilidades distribuidos por empresas **no domiciliadas en Perú**, derivados de una reducción de capital, siempre que, en los 12 meses anteriores a la distribución, la empresa no domiciliada haya aumentado su capital como consecuencia de: nuevos aportes, de la capitalización de créditos o de una reorganización (TUO LIR art.10-f).
- Las obtenidas por las **transferencias de créditos** realizadas en operaciones de factoring u otras operaciones, por personas domiciliadas en Perú (TUO LIR art.10-g).

¹ Ver más adelante.

- las rentas de la **exportación de bienes** producidos, manufacturados o adquiridos en Perú, realizadas por personas residentes, o por filiales, sucursales u otros intermediarios de personas (naturales o jurídicas) extranjeras (TUO LIR art.11).

La renta bruta de las sociedades está constituida por la cuantía de ingresos sujetos al impuesto obtenidos en el ejercicio gravable (TUO LIR art.20; RLIR Capítulo V).

En el caso de **enajenación de bienes**, la renta bruta está constituida por la diferencia entre el ingreso neto total obtenido y el coste de los bienes enajenados, debidamente sustentados con comprobantes de pago.

A efectos de determinación del impuesto, las rentas afectas de fuente peruana se califican en las siguientes **categorías** (TUO LIR art.22):

- **Primera:** rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes.
- **Segunda:** rentas del capital no comprendidas en la primera categoría.
- **Tercera:** rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la Ley.
- **Cuarta:** rentas del trabajo independiente.
- **Quinta:** rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.

Las rentas derivadas por las **sociedades peruanas** se incluyen en la tercera categoría de rentas.

Se consideran rentas de **tercera categoría** (TUO LIR art.28; RLIR art.17):

- Las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar (transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización); y, en general, de cualquier actividad habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes (TUO LIR art.28-a).
- Las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar (TUO LIR art.28-b).
- Las obtenidas por los notarios (TUO LIR art.28-c).
- Las ganancias de capital e ingresos por operaciones habituales de enajenación de bienes de capital y de inmuebles. En el caso de inmuebles, constituye renta de tercera categoría la derivada a partir de la **tercera enajenación**, inclusive (TUO LIR art.28-d).
- Las demás rentas obtenidas por las personas jurídicas (TUO LIR art.14) y todo tipo de sociedades y cooperativas domiciliadas en Perú, cualquiera que sea la categoría a la que deban atribuirse (TUO LIR art.28-e).
- Las rentas obtenidas por el ejercicio (en asociación o en sociedad civil) de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio (TUO LIR art.28-f).
- Cualquier otra renta no incluida en las demás categorías (TUO LIR art.28-g).
- La derivada de la cesión de bienes muebles o inmuebles distintos de predios amortizables, efectuada por contribuyentes generadores de renta de tercera categoría (a título gratuito, a precio no determinado o a un precio inferior al de las costumbres de la plaza), a otros contribuyentes generadores de renta de tercera categoría o a sociedades irregulares. Se presume que dicha cesión genera una renta neta anual no inferior al **6%** del valor (de adquisición producción, construcción o de ingreso al patrimonio), ajustado de los referidos bienes, antes deducir la depreciación acumulada (TUO LIR art.28-h).
- Las rentas obtenidas por las instituciones educativas privadas (TUO LIR art.28-i).
- Las rentas generadas por los Patrimonios Fiduciarios de Sociedades Titulizadoras, los Fideicomisos bancarios y los Fondos de Inversión Empresarial, provenientes del desarrollo o ejecución de una actividad empresarial (TUO LIR art.28-j).

Las rentas de **actividades económicas** y las **ganancias de capital habituales** producidas por la enajenación, redención o rescate de valores mobiliarios, sólo califican como de la tercera categoría cuando quien las genera es una persona jurídica.

En los casos de actividades de la cuarta categoría que se complementan con explotaciones comerciales o viceversa, el total de la renta obtenida se considera de tercera categoría.

La renta neta de **tercera categoría** se determina restando de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener la fuente de renta, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (TUO LIR art.37).

Rentas exentas

(TUO LIR art.18)

Se establecen como **ingresos no afectos** (no sujetos) al impuesto:

- Las rentas y **ganancias de los activos** que respaldan las reservas técnicas de las compañías de seguros de vida, constituidas o establecidas en Perú, para pensiones, rentas vitalicias y otros productos, aunque tengan un componente de ahorro e inversión (TUO LIR art.18-f).
- Los **márgenes y retornos** exigidos por las Cámaras de Compensación y Liquidación de Instrumentos Financieros Derivados con el objeto de nivelar las posiciones financieras en el contrato (TUO LIR art.18-g).
- Los **intereses y ganancias de capital** provenientes de los títulos de Deuda Pública peruana (TUO LIR art.18-h).
- Los ingresos por servicios obtenidos por las transferencias de los derechos de cobro del inversionista derivados de los contratos de asociaciones público-privadas suscritos por el Estado, cuando el adquirente de los derechos de cobro asume el riesgo crediticio (TUO LIR art.18-i).

Por otra parte, se encuentran exonerados (exentos) del impuesto, desde el **1-1-2020** hasta el **31-12-2020** (TUO LIR art.19):

- Los intereses de los **créditos de fomento** concedidos (directa o indirectamente) por organismos internacionales o instituciones gubernamentales extranjeras, destinados a financiar proyectos de infraestructura y de prestación de servicios públicos, así como los destinados a financiar los créditos a microempresas (TUO LIR art.19-c).
- Las **regalías** por asesoramiento técnico, económico, financiero, etc., prestado desde el exterior por entidades estatales u organismos internacionales (TUO LIR art.19-k).
- Los intereses y demás ganancias provenientes de **créditos externos** concedidos al Sector Público Nacional (TUO LIR art.19-q).

Deducciones

Con carácter general, sólo son deducibles aquellos gastos necesarios para la obtención de renta empresarial o para preservar la fuente de esta, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital (TUO LIR art.37).

Gastos deducibles

De esta manera, los contribuyentes del impuesto pueden deducir:

- Los **intereses y gastos** de las deudas contraídas por la adquisición de bienes y servicios vinculados con la obtención de rentas gravadas en Perú o el mantenimiento de su fuente (TUO LIR art.37-a).

No son deducibles los intereses netos que excedan del **30%** del EBITDA del ejercicio anterior.

Los intereses netos no deducidos en el ejercicio, por exceder el límite anterior, pueden ser añadidos a aquellos correspondientes a los **4** ejercicios inmediatos siguientes.

No obstante, este límite **no se aplica a:**

- ♦ Las **entidades financieras y aseguradoras** y a las empresas de factoring registradas.
- ♦ Los contribuyentes con **ingresos netos en el ejercicio gravable no superen las 2.500 UIT**.
- ♦ Los contribuyentes que desarrollan **proyectos de infraestructura pública**, servicios públicos, servicios vinculados a estos, investigación aplicada y/o innovación tecnológica, mediante Asociaciones Público-Privadas.
- ♦ Los intereses de **deudas** para el desarrollo de **proyectos** de infraestructura pública, servicios públicos, servicios vinculados a estos, investigación aplicada y/o innovación tecnológica, bajo la modalidad de Proyectos en Activos.
- ♦ Los intereses de **deudas** provenientes de la **emisión de valores mobiliarios** representativos de deuda que cumplan con las siguientes **condiciones**:
 - realizados mediante oferta pública primaria en Perú;
 - los valores mobiliarios emitidos nominativos; y,
 - la oferta pública sea colocada en un número mínimo de 5 inversionistas no vinculados al emisor.

Solo son deducibles los **intereses** en la parte que excedan de la cuantía de los ingresos por intereses exonerados e inafectos. A tal efecto, no se computan los intereses exonerados e inafectos generados por valores adquiridos en cumplimiento de normas legales o disposiciones del Banco Central de Reserva del Perú, ni los generados por valores que reeditúen una tasa de interés (en moneda peruana) no superior al **50%** de la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda peruana (TAMN) publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones.

En el caso de **bancos y empresas financieras**, así como empresas de factoring registradas, debe establecerse la proporción existente entre los ingresos financieros gravados e ingresos financieros exonerados e inafectos y deducir como gasto, únicamente, los cargos en la proporción antes establecida para los ingresos financieros gravados.

- Los **tributos** sobre bienes o actividades productoras de rentas gravadas (TUO LIR art.37-b).
- Las **primas de seguro** sobre operaciones, servicios y bienes productores de rentas gravadas, así como las de accidentes de trabajo de los trabajadores y por lucro cesante (TUO LIR art.37-c).
- Las **pérdidas extraordinarias** (por causas fortuitas, de fuerza mayor o por delitos), en los bienes productores de renta gravada, en la parte no cubierta por indemnizaciones o seguros (TUO LIR art.37-d)².
- Los **gastos de cobranza** de rentas gravadas (TUO LIR art.37-e).
- Las **depreciaciones** por desgaste u obsolescencia en los bienes del activo fijo, así como por las mermas y deterioros de existencias debidamente acreditados (TUO LIR art.37-f)³.

² Ver Pérdidas, más adelante.

³ Ver Depreciación y amortización, más adelante.

- Los **gastos de organización**, los gastos preoperativos iniciales y los originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el periodo preoperativo, a opción del contribuyente, pueden deducirse en el primer ejercicio, o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de **10 años** (TUO LIR art.37-g).
- Las **provisiones** obligatorias de las entidades financieras establecidas legalmente y autorizadas por el SUNAT (TUO LIR art.37-h)⁴.
- Las **pérdidas y provisiones** por deudas incobrables (TUO LIR art.37-i)⁵.
- Las asignaciones destinadas a **provisiones** para beneficios sociales (TUO LIR art.37-j)⁶.
- Las **pensiones** de jubilación y montepío abonadas por la empresa a los trabajadores o a sus deudos, en la parte no cubierta por seguros (TUO LIR art.37-k).
- Los **aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones** al personal, incluyendo todos los pagos efectuados a los trabajadores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese (TUO LIR art.37-l).
- Los **gastos y contribuciones** destinados a servicios de salud, recreativos, culturales, educativos y de enfermedad de los trabajadores. Adicionalmente, el empleador puede deducir los gastos por las primas de seguro de salud del cónyuge e hijos del trabajador menores de **18 años** o mayores discapacitados. La deducción por gastos recreativos no puede exceder del **0,5%** de los ingresos netos del ejercicio, con un límite de **40 UIT** (TUO LIR art.37-ll).
- Las **remuneraciones** efectuadas a los directores de sociedades anónimas, en una cuantía que no exceda del **6%** de la utilidad del ejercicio antes del Impuesto a la Renta. El importe abonado en exceso constituye renta gravada para los perceptores (TUO LIR art.37-m).
- Las **remuneraciones** (a valor de mercado) al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, partícipes y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, que trabajen en la empresa. Las remuneraciones que excedan del valor de mercado constituyen un dividendo a cargo de ese titular, accionista, partícipe, socio o asociado (TUO LIR art.37-n).
- Las **remuneraciones** (a valor de mercado) del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, del propietario de la empresa, titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, partícipe o socios o asociados de personas jurídicas, que trabajan en la empresa. Las remuneraciones que excedan del valor de mercado constituyen un dividendo a cargo de ese propietario, titular, accionista, partícipe, socio o asociado (TUO LIR art.37-ñ).
- Los gastos de exploración, preparación y desarrollo de **actividades mineras** pueden ser deducidos en el ejercicio en que se incurran, o amortizarse en los plazos y condiciones señalados por la Ley General de Minería (TUO LIR art.37-o).
- Las **regalías** (TUO LIR art.37-p).
- Los **gastos de representación** de la empresa, en una cuantía que no exceda del **0.5%** de los ingresos brutos, limitada a **40** Unidades Impositivas Tributarias (TUO LIR art.37-q).
- Los **gastos de viaje** (transporte y dietas) indispensables para la actividad productora de renta gravada. Los gastos (sustentados con declaración jurada) no pueden exceder del **30%** de la cuantía máxima establecido en el apartado anterior (TUO LIR art.37-r).
- El importe de los **alquileres de los predios** destinados a la actividad gravada (TUO LIR art.37-s).
- Los gastos en **premios** (en dinero o especie) para promocionar o colocar en el mercado sus productos o servicios (TUO LIR art.37-u).
- Los **gastos o costes** que constituyan para sus perceptores rentas de segunda, cuarta o quinta categoría (TUO LIR art.37-v).
- Los gastos (estrictamente indispensables y permanentes) del arrendamiento, funcionamiento y depreciación de **vehículos** de las categorías **A2, A3 y A4**, utilizados en la actividad de la empresa,

4 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

5 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

6 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

así como los asignados a actividades de dirección, representación y administración, en función de los ingresos netos anuales de la empresa (TUO LIR art.37-w; RLIR art.21-r).

- Los gastos por **donaciones** a entidades públicas (excepto empresas) y a instituciones sin fines de lucro cualificadas por la SUNAT. La deducción no puede exceder del 10% de la renta neta de tercera categoría, una vez efectuada la compensación de pérdidas (TUO LIR art.37-x).
- Los gastos por **donaciones** de alimentos (en buen estado, sin valor comercial y aptos para el consumo humano) realizados a entidades receptoras de donaciones, así como los gastos vinculados con dichas donaciones. La deducción no puede exceder del **1,5%** del total de ventas netas de alimentos efectuadas por el contribuyente (TUO LIR art.37-x.1).
- Las pérdidas por la diferencia entre el valor de transferencia y el valor de retorno, derivadas por los **fideicomisos** de titulación en los que se transfieran flujos futuros de efectivo (TUO LIR art.37-y).
- Los contribuyentes que empleen **personas discapacitadas** pueden deducir adicionalmente los siguientes porcentajes (TUO LIR art.37-z; RLIR art.21-x-3):

% de discapacitados sobre total de trabajadores	% de deducción adicional aplicable
Hasta 30%	50
Más de 30%	80

La cuantía adicional deducible anualmente por cada persona con discapacidad no puede exceder de **24** remuneraciones mínimas vitales. En el caso de trabajadores con menos de **1** año de relación laboral, la cuantía adicional deducible no puede exceder de **2** remuneraciones mínimas vitales por mes trabajado y por persona con discapacidad.

- Los gastos sustentados con **Boletas de Venta** emitidos por contribuyentes del Nuevo Régimen Único Simplificado - Nuevo RUS, hasta un límite del **6%** de las cuantías acreditadas mediante Comprobantes de Pago debidamente anotados en el Registro de Compras, con un límite de **200 UIT**, en el ejercicio.

Asimismo, en base al **sistema de participación en los beneficios**⁷, las empresas están obligadas a distribuir un porcentaje de los beneficios antes de la determinación del Impuesto a la Renta. La cuantía distribuida es deducible a efectos del Impuesto a la Renta. El porcentaje depende del tipo de industria de la forma siguiente:

Sector	%
Empresas pesqueras	10
Empresas de telecomunicación	10
Empresas industriales	10
Empresas mineras	8
Empresas comerciales y restaurantes	8
Otras empresas	5

7 El **derecho de los trabajadores** a la participación en las utilidades generadas por su empleador tiene base constitucional en el artículo 29 de la Constitución Política de 1993, que establece lo siguiente: «El Estado reconoce el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de la empresa y promueve otras formas de participaciones».

Gastos no deducibles

No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría (TUO LIR art.44):

- Los **gastos personales** y de sustento del contribuyente y sus familiares (TUO LIR art.44-a).
- El **Impuesto a la Renta** (TUO LIR art.44-b).
- Las sanciones, recargos, intereses de mora previstos en el Código Tributario y otras **sanciones del sector público** (TUO LIR art.44-c).
- Las **donaciones y liberalidades** (en dinero o en especie), excepto las efectuadas a donatarios cualificados (TUO LIR art.44-d).
- Las **cuantías invertidas** en la adquisición de bienes incorporados al activo y los costes posteriores, de acuerdo con las normas contables (TUO LIR art.44-e).
- Las asignaciones a **reservas** o provisiones no admitidas legalmente (TUO LIR art.44-f).
- La **amortización** de determinados activos intangibles (llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación y otros activos intangibles similares). No obstante, los contribuyentes pueden optar por deducir en el ejercicio aquellos intangibles de duración limitada o proceder a su amortización en un plazo de **10 años** (TUO LIR art.44-g).
- Las **comisiones** abonadas al exterior por la compraventa de mercaderías u otra clase de bienes, en la parte que exceda del porcentaje usualmente abonado en el país de origen (TUO LIR art.44-h).
- Las **pérdidas** en la venta de valores adquiridos con beneficio tributario, hasta el límite de ese beneficio (TUO LIR art.44-i).
- Los **gastos** no debidamente documentados, de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago (TUO LIR art.44-j).
- El **Impuesto General a las Ventas**, el Impuesto de Promoción Municipal y el Impuesto Selectivo al Consumo que graven el retiro de bienes (TUO LIR art.44-k).
- Las cuantías de la **depreciación** correspondiente al mayor valor atribuido como consecuencia de revaluaciones voluntarias de los activos con motivo de una reorganización de empresas o sociedades (TUO LIR art.44-l).
- Los **gastos y pérdidas de capital** provenientes de operaciones efectuadas con residentes, establecimientos permanentes y personas localizadas en países o territorios no cooperantes o de baja o nula tributación (TUO LIR art.44-m). Lo anterior no se aplica a los gastos derivados por las operaciones de:
 - ◆ crédito;
 - ◆ seguros o reaseguros;
 - ◆ cesión de uso de naves o aeronaves;
 - ◆ transporte entre Perú y el exterior y viceversa;
 - ◆ derecho de paso por el Canal de Panamá.

No obstante, estos gastos son deducibles siempre que el precio o la cuantía de la contraprestación sea equivalente a la pactada entre partes independientes, en operaciones comparables.

- Las pérdidas por la **venta de acciones** o participaciones recibidas por re expresión de capital como consecuencia del ajuste por inflación (TUO LIR art.44-p).
- Los gastos y pérdidas provenientes de **Instrumentos Financieros Derivados** celebrados con residentes y establecimiento permanentes en países o territorios no cooperantes o de baja o nula tributación (TUO LIR art.44-q).
- Las pérdidas de capital originadas en la enajenación de valores mobiliarios, cuando en los **30 días** anteriores o posteriores a dicha venta se adquieren valores del mismo tipo (TUO LIR art.44-q).
- Los gastos por la diferencia entre el valor nominal de un crédito originado entre partes vinculadas y su valor de transferencia a terceros que asuman el riesgo crediticio del deudor. Lo anterior no se aplica a las entidades financieras y aseguradoras supervisadas (TUO LIR art.44-s).

Depreciación y amortización

(TUO LIR art.37-f)

Los contribuyentes pueden aplicar deducciones por la depreciación producida por el **desgaste u obsolescencia** de los bienes de activo fijo, así como por las mermas y deterioros de existencias debidamente acreditados.

Las deducciones por depreciación deben computarse anualmente, sin incluir las correspondientes a ejercicios anteriores. En caso de bienes del activo fijo parcialmente afectados a la producción de rentas, la depreciación se efectúa en la proporción correspondiente. (TUO LIR art.38).

La depreciación se determina **en base** al coste de adquisición, producción o construcción, el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, o sobre los valores resultantes del ajuste por inflación del balance (TUO LIR art.41). En caso de **bienes importados** no se admite, salvo prueba en contrario, un coste superior al resultante de adicionar al precio ex fábrica vigente en el lugar de origen, los gastos incurridos en la compra -fletes, seguros, derechos aduaneros, etc.- (TUO LIR art.20-1). No integran el **valor depreciable**, las comisiones reconocidas a entidades vinculadas que hayan actuado como intermediarios en la operación de compra, a menos que se pruebe la efectiva prestación de los servicios y la comisión no exceda del precio de mercado reconocido a terceros independientes al adquirente.

Para el cálculo de la depreciación se aplican las siguientes **normas** (RLIR art.22):

- Los **edificios y construcciones** son depreciados mediante el método lineal, a razón de **5%** anual.
- Los **demás bienes** afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría se deprecian aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:

Activos	Tipos (%)
Edificios y construcciones	5
Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca	25
Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general	20
Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina	20
Equipos de procesamiento de datos	25
Maquinaria y equipo adquirido a partir del 01.01.91	10
Otros bienes del activo fijo	10

La depreciación aceptada tributariamente es aquella que se encuentra **contabilizada** dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la tabla anterior para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

- Las depreciaciones se **realizan** a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.
- A solicitud del interesado, la **SUNAT** puede autorizar porcentajes de depreciación superiores, siempre que el contribuyente demuestre fehacientemente (mediante informe técnico) que la vida útil real del activo difiere de la asignada legalmente. El cambio de porcentaje rige a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud.

- La empresa que, de manera temporal, **suspenda totalmente su actividad** productiva puede dejar de computar la depreciación de sus bienes del activo fijo durante el período en que persista esa situación.
- Los contribuyentes están obligados a llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el **Registro de Activos Fijos**.
- En los casos de bienes del activo fijo cuya adquisición, construcción o producción se efectúa por **fases**, la depreciación de la parte de los bienes del activo correspondiente a cada fase se efectúa a partir el mes siguiente a su afectación a la producción de rentas gravadas.
- Los bienes depreciables (excepto inmuebles), que quedan **obsoletos** o fuera de uso, pueden, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo, o darse de baja por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso.

Reservas y provisiones

Con carácter general, las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones no son deducibles, excepto aquellas establecidas por la Ley del Impuesto a la Renta (TUO LIR art.44-f).

Las provisiones establecidas administrativamente, en el caso de **bancos y entidades financieras**, son deducibles, siempre que tengan carácter específico (1), no formen parte del patrimonio efectivo (2) y se trate de provisiones vinculadas exclusivamente a riesgos de crédito (3). En el caso de **compañías de seguro** y reaseguro, las provisiones y reservas técnicas establecidas administrativamente son también deducibles, siempre que no formen parte del patrimonio. Las asignaciones realizadas en un determinado periodo y no utilizadas son consideradas renta gravable en el periodo siguiente (TUO LIR art.37-h).

Los bancos, compañías de seguros y las empresas de servicios públicos también pueden constituir provisiones de **jubilación** para el pago de pensiones establecidas por la ley, siempre que lo ordene la entidad oficial encargada de su supervisión (TUO LIR art.37-k).

Las reservas por **deudas incobrables** y las provisiones razonables por insolvencias son también deducibles, siempre que se trate de cuentas debidamente especificadas (TUO LIR art.37-i).

No se consideran deudas **incobrables** a:

- las deudas entre partes vinculadas;
- las deudas afianzadas por entidades financieras, garantizadas mediante derechos reales, depósitos bancarios o compraventas con reserva de propiedad; y,
- Las deudas que hayan sido objeto de renovación o de prórroga expresa.

Las asignaciones destinadas a provisiones para **beneficios sociales** establecidas legalmente son también deducibles (TUO LIR art.37-j).

Ganancias de capital

(TUO LIR art.28-d)

Las ganancias de capital sujetas derivadas de transacciones habituales se consideran rentas de **tercera categoría** (renta empresarial) y están sujetas al tipo ordinario del impuesto.

Con carácter general, **constituye** ganancia de capital cualquier ingreso proveniente de la enajenación de bienes de capital. Se entiende por **bienes de capital** a aquellos no destinados a ser comercializados en el ámbito de la actividad de la empresa (TUO LIR art.2).

Entre las **operaciones** que generan ganancias de capital se encuentran:

- La enajenación, reembolso de acciones, participaciones, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, certificados de participación en fondos mutuos de inversión en valores, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios (TUO LIR art.2-a).
- La enajenación de (TUO LIR art.2-b):
 - ◆ bienes adquiridos en pago de operaciones habituales o para cancelar créditos provenientes de estas;
 - ◆ bienes muebles depreciables;
 - ◆ derechos de llave, marcas y similares;
 - ◆ activos de capital de entidades jurídicas constituidas en Perú, empresas unipersonales domiciliadas en Perú, o de sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas constituidas en el exterior que desarrollen actividades generadoras de rentas de tercera categoría en Perú;
 - ◆ negocios o empresas;
 - ◆ concesiones y otros derechos.
- Los resultados de la enajenación de bienes que, al cese de las actividades desarrolladas por las empresas hubieran quedado en poder del titular de dichas empresas, siempre que la enajenación tenga lugar dentro de los 2 años siguientes a la fecha del cese de actividades (TUO LIR art.2-c).

Pérdidas

Analizamos:

Pérdidas ordinarias

Los contribuyentes domiciliados en Perú pueden compensar las pérdidas netas de tercera categoría de fuente peruana registradas en el ejercicio gravable, de acuerdo con los dos sistemas siguientes (TUO LIR art.50; RLIR art.29):

- Compensar las **pérdidas netas totales de fuente peruana** registradas en un ejercicio gravable, año a año (empezando por la más antigua), hasta agotar su importe, con las rentas netas de tercera categoría obtenidas en los 4 ejercicios inmediatamente posteriores. El saldo no compensado, no puede computarse en los ejercicios siguientes (TUO LIR art.50-a).

No obstante, **a partir del 9-5-2020**, los contribuyentes que opten por el sistema anterior pueden compensar las pérdidas netas totales de fuente peruana registradas en **2020**, imputándolas año a año, hasta agotar su importe, a las rentas de tercera categoría obtenidas en los 5 ejercicios inmediatamente posteriores, a partir del ejercicio **2021**. El saldo no compensado, no puede computarse en los ejercicios siguientes (Decreto Legislativo N° 1481 art.4).

- Compensar las pérdidas netas totales de tercera categoría de fuente peruana registradas en un ejercicio gravable, año a año, hasta agotar su importe (sin ningún límite temporal), frente al **50%** de las rentas netas de tercera categoría obtenidas en los ejercicios inmediatos posteriores. En caso de pérdidas en el ejercicio, estas se deben sumar a las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores (TUO LIR art.50-b).

En ambos sistemas, los contribuyentes que obtienen rentas exoneradas deben tener en cuenta dichas rentas a fin de determinar la pérdida neta compensable.

El contribuyente debe **ejercer la opción** por el sistema a aplicar en su declaración anual del Impuesto. En caso de que se abstenga, la Administración aplica el primer sistema.

Una vez ejercida la opción, los contribuyentes no pueden **cambiar de sistema**, salvo que el contribuyente haya agotado las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores.

Pérdidas de capital

Las pérdidas derivadas de la enajenación de valores adquiridos con determinados **beneficios tributarios** (acciones recibidas como retorno de aportaciones con un crédito por reinversión) sólo son deducibles hasta la cuantía de dicho beneficio (TUO LIR art.44-i).

Las pérdidas derivadas en operaciones con **instrumentos financieros derivados** con fines distintos de las operaciones de cobertura sólo pueden ser compensadas frente a los beneficios del mismo tipo de operaciones. Lo anterior no se aplica a las entidades financieras y aseguradoras reguladas, en lo relativo a los resultados provenientes de Instrumentos Financieros Derivados celebrados con fines de intermediación financiera (TUO LIR art.50). Las pérdidas por operaciones de cobertura pueden ser compensadas frente a todos los beneficios derivados, incluyendo las incurridas en el extranjero (TUO LIR art.10-d).

Desde 1-1-2013, se encuentra en vigor una norma sobre **ventas ficticias**, mediante la cual los inversores no pueden deducir las pérdidas de capital a efectos del Impuesto a la Renta, cuando los valores cuya venta generó las pérdidas han sido adquiridos o son recomprados dentro de un período de ± 30 días (TUO LIR art.44-r).

No se incluyen las pérdidas de capital generadas a través de los **fondos mutuos de inversión en valores**, fondos de inversión y fideicomisos bancarios y de titulización, ni las pérdidas derivadas en la venta de acciones o participaciones recibidas por re expresión de capital como consecuencia del ajuste por inflación.

Tipo de gravamen

Rentas y ganancias de capital

El **tipo general** del Impuesto de Sociedades (aplicado a los perceptores de rentas netas de tercera categoría) domiciliadas en Perú es del **29,50%** (TUO LIR art.55).

Los pagos en metálico o en especie (incluyendo los gastos y la renta no declarada) que encubren una entrega indirecta de renta neta gravable de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario (incluyendo cuantías cargadas a gastos e ingresos no declarados), están sujetos a un **tipo adicional** del Impuesto sobre Sociedades del **5%**.

Retenciones sobre pagos internos

Con carácter general, no se aplican retenciones sobre los pagos efectuados a las empresas residentes.

Retenciones sobre pagos a no residentes

(TUO LIR art.56; RLIR art.30):

Las rentas de fuente peruana derivadas por personas **no domiciliadas sin EP** en Perú están, generalmente, sujetas a una retención final, al tipo del **30%** sobre la cuantía bruta, o sobre una cuantía específica, en el caso de ciertas actividades (renta neta presunta).

Dividendos

Los dividendos y otras formas de distribución de utilidades derivados por **personas no domiciliadas** están sujetos a una retención final del **5%** sobre la cuantía bruta (TUO LIR art.56-e). En el caso de dividendos u otras formas de distribución de utilidades procedentes de una transmisión indirecta de acciones el tipo aplicable es el **30%**.

Intereses

Los intereses derivados por **personas jurídicas no domiciliadas** están sujetos a un tipo de retención que depende del tipo de intereses percibidos (TUO LIR art.56-a y b).

Los intereses de **créditos externos** están sujetos a tributación a un tipo especial del **4,99%**, siempre que:

- Se **acredite el ingreso** de la moneda extranjera en Perú, en el caso de préstamos en efectivo.
- El tipo de **interés**, las comisiones, los costes y primas tenidos en cuenta no sea superior a **3** puntos del tipo preferencial del lugar de origen. Los intereses abonados por encima de los tipos anteriores están sujetos a tributación a un tipo del **30%**.
- No exista **vinculación** entre el prestamista y prestatario.
- El **prestamista** no sea una persona interpuesta para ocultar una transacción entre partes vinculadas.

Este mismo tipo del **4,99%**, también se aplica a los **créditos externos** para financiar importaciones.

Los siguientes intereses también están sujetos a tributación a un tipo del **4,99%** (TUO LIR art.56-j):

- Los intereses abonados por **bancos o entidades financieras** peruanas sobre créditos externos.
- Los intereses sobre **bonos** y otras obligaciones emitidas por empresas sujetas a la Ley del Sistema Financiero (bancos y entidades financieras), siempre que el prestamista y el prestatario no sean partes vinculadas (TUO LIR art.56-i).

Por el contrario, se aplica un **tipo del 30%** a los préstamos que no cumplen con los requisitos anteriores y a los realizados entre empresas vinculadas.

Regalías

Las regalías abonadas a personas **no domiciliadas** están sujetas a una retención final del **30%** sobre la cuantía bruta (TUO LIR art.56-d).

B. Impuesto a la Renta: Personas Físicas

(Texto Unico Ordenado DS No 179-04-EF -TUO LIR- y sus normas modificadoras; Reglamento DS No 122-94-EF -RLIR-)

Sujeto pasivo

A efectos del impuesto, se consideran **domiciliadas** en el país (TUO LIR art.7):

- las personas naturales peruanas con domicilio en Perú;
- las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de **183** días calendario durante un periodo cualquiera de **12** meses;
- las sucesiones, cuando el causante en la fecha de su fallecimiento tuviera la condición de domiciliado.

Las personas naturales se consideran domiciliadas o no en Perú en función de su condición **al principio de cada ejercicio** gravable. Los **cambios** producidos en el curso de un ejercicio gravable sólo producen efectos a partir del ejercicio siguiente, salvo en el caso en que, cumpliendo con los requisitos expuestos, la condición de domiciliado se perdiera al salir del país (TUO LIR art.8).

Base imponible

Las personas físicas **domiciliadas** en Perú (con independencia de su nacionalidad) están sujetas al Impuesto a la Renta sobre su renta mundial, mientras que las **no domiciliadas** sólo tributan sobre sus rentas de fuente peruana (TUO LIR art.6).

El Impuesto sobre la Renta se aplica en base a un **sistema cedular**, basado en la naturaleza de la fuente. La renta es clasificada en las siguientes **categorías** (TUO LIR art.22):

Primera: rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes (TUO LIR art.23).

Segunda: rentas del capital no incluidas en la categoría anterior (intereses, regalías, ingresos de la transmisión de intangibles, rentas vitalicias y dividendos) y algunos tipos de ganancias de capital (TUO LIR art.24).

Tercera: rentas empresariales, rentas del comercio, la industria, minería, agricultura y otras fuentes similares, así como cualquier tipo de renta no incluida específicamente en otra categoría (TUO LIR art.28).

Cuarta: renta del trabajo independiente (TUO LIR art.33).

Quinta: rentas del trabajo en relación de dependencia (incluyendo pensiones) y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley (TUO LIR art.34).

El Impuesto sobre la Renta personal se aplica sobre la cuantía total de **rentas del trabajo** (cuarta y quinta categoría) de fuente peruana, y sobre todos los tipos de **renta de fuente extranjera**.

Para determinar la **base imponible neta total**, el sujeto pasivo persona física debe determinar, de forma separada, su renta neta dentro de la cuarta y quinta categoría, aplicando una **deducción** del **20%** sobre la renta de cuarta categoría (TUO LIR art.45), y de **7** Unidades Tributarias (en adelante, UIT) sobre las rentas de la cuarta y quinta categorías (TUO LIR art.46). La renta neta de fuente extranjera se incluye en la base imponible neta total. Una vez que la renta neta de la cuarta y quinta categoría y las rentas de

fuentes extranjeras han sido determinadas, el contribuyente debe agrupar las cuantías y aplicar entonces la escala de **tipos impositivos** a la renta gravable neta total.

Las **rentas de capital** y algunos incrementos de capital son gravados a un tipo del **6,25%** sobre la renta neta determinada. Este tipo de rentas son consideradas rentas de primera y segunda categoría. La renta neta se supone equivalente al **80%** de la renta bruta. Los **dividendos** tributan de forma separada mediante una retención final **del 5%**.

Los **pagos mensuales** realizados por los contribuyentes a lo largo del ejercicio constituyen pagos a cuenta del impuesto anual, que pueden ser utilizados como créditos frente a la cuota final del impuesto determinado en la declaración anual.

Rentas exentas

(TUO LIR art.18)

Constituyen **ingresos no afectos** al impuesto:

- las indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales vigentes (TUO LIR art.18-a);
- las indemnizaciones por causa de muerte o incapacidad producidas por accidentes o enfermedades (TUO LIR art.18-b);
- las compensaciones por tiempo de servicios previstas por las disposiciones laborales vigentes (TUO LIR art.18-c);
- las rentas vitalicias y las pensiones derivadas del trabajo personal -jubilación, montepío e invalidez- (TUO LIR art.18-d);
- los subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia (TUO LIR art.18-e);
- los intereses y ganancias de capital provenientes de la deuda pública peruana -Letras del Tesoro, Bonos y Obligaciones- (TUO LIR art.18-h).

Asimismo, **hasta el 31-12-2023**, se encuentran exentas del impuesto:

- las cuantías percibidas por seguros de vida como diferencia entre las sumas percibidas y el valor actualizado de las primas abonadas por los asegurados (TUO LIR art.19-f).
- los intereses y ganancias de capital sobre depósitos y colocaciones (en moneda peruana o extranjera) en entidades financieras reguladas, excepto cuando dichos ingresos constituyan rentas de tercera categoría (TUO LIR art.19-i).

Rendimientos de trabajo

Dentro de los rendimientos de trabajo se analizan los siguientes:

Salarios

Las rentas de trabajo derivadas por personas físicas domiciliadas se incluyen en la renta total del trabajo del perceptor y son gravadas a los tipos impositivos progresivos.

Las rentas del trabajo (rentas de quinta categoría) **incluyen** todos los tipos de retribución por servicios personales percibidos por una persona física en relación de dependencia (sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación). Por el contrario, los gastos de viaje y otras cuantías similares abonadas por el empleador al empleado como compensación por los servicios prestados en un lugar distinto de su vivienda habitual **no son consideradas** rentas del trabajo (TUO LIR art.34-a).

El contribuyente puede **deducir** de la renta por servicios personales dependientes e independientes, una cuantía igual a **7 UIT** (TUO LIR art.46).

La renta del trabajo está **sujeta a una retención** mensual de **1/12** parte del impuesto anual correspondiente a las remuneraciones anuales percibidas, una vez deducida la cuantía correspondiente a las **7 UIT** (TUO LIR art.75).

Rendimientos en especie

Con carácter general, las retribuciones en especie se consideran rentas de quinta categoría y se encuentran completamente sujetas al impuesto (TUO LIR art.34-a). Esas rentas se determinan en base al valor de mercado en la fecha en la que hayan sido percibidas (TUO LIR art.60).

Pensiones

A efectos tributarios, los pagos de pensiones constituyen rentas de **quinta categoría** (rentas del trabajo) (TUO LIR art.34-b). No obstante, las pensiones y rentas vitalicias procedentes del trabajo (jubilación, montepío e invalidez) están **exentas** del impuesto (TUO LIR art.18-d). Los contribuyentes no pueden aplicar **deducciones** por pensiones ni pólizas de seguros al computar su base imponible.

Remuneración de directores

Los honorarios y otras remuneraciones obtenidas por las personas físicas residentes en su calidad de directores de empresas u otras actividades de gestión similares son consideradas rentas de **cuarta categoría** (rentas profesionales) (TUO LIR art.33-b).

Rendimiento de actividades económicas

Las rentas por el ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio (profesionales) se consideran rentas de **cuarta categoría** (TUO LIR art.33-a). Estos contribuyentes pueden aplicar una **deducción** del **20%** (limitada a **24 UIT**) sobre la renta bruta para determinar la renta neta -excepto en el caso de la remuneración de los directores- (TUO LIR art.45). Asimismo, también se aplica una deducción de **7 UIT**, en relación con los servicios personales dependientes e independientes (TUO LIR art.46). Posteriormente, la renta neta se incluye en la renta total del contribuyente y se grava a los **tipos impositivos** progresivos (TUO LIR art.53). Los contribuyentes deben efectuar **pagos a cuenta** mensuales por el **8%** de los ingresos brutos mensuales (TUO LIR art.74).

Las **rentas empresariales** (rentas de tercera categoría) derivadas por personas físicas, o por empresarios individuales, están generalmente sujetas al impuesto, de acuerdo con las normas aplicables a las sociedades.

Conviene indicar que también se aplica un régimen simplificado para las personas físicas, que incluye el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre las Ventas (el denominado **Régimen Único Simplificado**, RUS). De acuerdo con este régimen, los contribuyentes son divididos en categorías, cada una con una cuota tributaria mensual. Existe, asimismo, un **régimen simplificado adicional** aplicable a las personas físicas⁸.

8 Ver Nuevo Régimen Único Simplificado (nuevo RUS), más adelante.

Rendimientos del capital

Los rendimientos originados por la colocación de capitales derivados por personas físicas se consideran rentas de **segunda categoría** (TUO LIR art.24). Para establecer la renta neta de este tipo de rentas, los contribuyentes pueden aplicar una **deducción** del **20%** sobre la renta bruta (TUO LIR art.36), con excepción de los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades. Esa renta neta **no se incluye** en la renta neta total sujeta a los tipos progresivos, ya que las rentas de segunda categoría tributan a un **tipo** del **6,25%** sobre el **80%** (tipo efectivo del **5%**), sobre la cuantía bruta derivada (TUO LIR art.52-A).

Dentro de los rendimientos de capital se analizan los siguientes:

Dividendos

Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades (definidos en el TUO LIR art.24-A) percibidos por personas físicas están sujetos a una **retención** final del **5%** y, por tanto, no se integran en la renta global del contribuyente (TUO LIR art.73-A).

Intereses

Los intereses derivados por las personas físicas caen dentro del ámbito de las rentas de segunda categoría (TUO LIR art.24-a) y están sujetos al impuesto a un tipo del **6,25%** sobre el **80%** de la renta bruta.

Regalías

Las regalías derivadas por personas físicas caen dentro del ámbito de las rentas de segunda categoría (TUO LIR art.24-c) y tributan a un **tipo** del **6,25%** sobre el **80%** de la renta bruta.

Rendimientos del capital inmobiliario

Los rendimientos del alquiler de bienes inmuebles derivados por personas físicas son considerados renta de primera categoría (TUO LIR art.23-a). Para determinar la renta neta, los contribuyentes pueden aplicar una **deducción** del **20%** sobre la renta bruta. Esa renta neta no se incluye en la renta sujeta a los tipos progresivos, ya que está sujeta al impuesto a un **tipo** del **6,25%** sobre el **80%** de la cuantía bruta derivada. A efectos fiscales, la renta de los bienes arrendados no puede ser inferior al **6%** del valor del predio establecido a efectos del Impuesto Predial (TUO LIR art.23-a).

Ganancias de Capital

(TUO LIR art.24-j)

Las ganancias de capital se consideran rentas de **segunda categoría**.

En general, las ganancias de capital sujetas derivadas por las personas físicas son ganancias procedentes de la **enajenación** de (TUO LIR art.2):

- bienes de capital, definidos como aquellos no destinados a ser comercializados en el ámbito de la actividad ordinaria de una actividad económica;
- bienes inmuebles;

- acciones, participaciones, certificados, capital, títulos bonos, valores, cédulas hipotecarias, certificados de participación en fondos de inversión en valores, obligaciones al portador y otros valores mobiliarios.

Las personas físicas que derivan rentas de fuente extranjera por la enajenación de valores registrados pueden **consolidar** los resultados y posteriormente compensar las pérdidas frente a beneficios peruanos del mismo tipo, siempre que la venta sea realizada a través de un mecanismo centralizado parte de un mercado de valores integrado. Estas ganancias son consideradas rentas netas de segunda categoría y están, por tanto, sujetas a un tipo efectivo del 5%.

Las ganancias derivadas por las personas físicas en la **enajenación de bienes** muebles distintos de los señalados en el primer inciso de arriba y de los inmuebles utilizados como **vivienda habitual** no se consideran ganancias de capital y, por tanto, no son gravadas, siempre que la persona no derive rentas de tercera categoría (TUO LIR art.2-c).

Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes inmuebles se consideran ganancias de capital sujetas al impuesto bajo las rentas de segunda categoría cuando la persona física vende **menos de 3 bienes** en un determinado ejercicio fiscal. A partir de la tercera enajenación de bienes inmuebles, la transacción se convierte en habitual y, por tanto, las ganancias están sujetas al Impuesto sobre la Renta empresarial (TUO LIR art.4).

Deducciones personales

En el Impuesto sobre la Renta se distinguen las siguientes deducciones personales:

Deducciones

Como se ha indicado antes, los contribuyentes pueden deducir el **20%** de las rentas derivadas por servicios personales independientes (cuarta categoría) (TUO LIR art.45). Asimismo, los contribuyentes pueden deducir de la renta derivada por servicios personales dependientes e independientes (cuarta y quinta categoría de renta), una cuantía anual igual a **7 UIT**. El Impuesto de Transacciones Financieras abonado es deducible de la renta bruta de la persona física.

Además, los contribuyentes que perciban rentas de cuarta y quinta categoría pueden deducir como gastos, los importes abonados por concepto de (TUO LIR art.46):

- Los **arrendamientos y subarrendamientos** de inmuebles localizados en Perú no destinados exclusivamente a actividades que generan rentas de tercera categoría, con un límite del **30%** de la renta convenida (incluido el Impuesto General sobre las Ventas y el de Promoción Municipal).
- Los **honorarios** abonados a **médicos y odontólogos** por los servicios prestados en Perú (para el contribuyente, cónyuge y descendientes menores de **18** años y mayores discapacitados), siempre que califiquen como rentas de cuarta categoría, con un límite del **30%** de los honorarios.
- Los **gastos** realizados por servicios prestados en Perú calificados como rentas de cuarta categoría (excepto las remuneraciones de los directores), con un límite del **30%** de dichos pagos.
- Las **aportaciones** al Seguro Social de Salud (**ESSALUD**) efectuadas por los trabajadores del hogar.

No obstante, los contribuyentes solo pueden deducir aquellos **gastos**:

- sustentados en comprobantes emitidos electrónicamente o en recibos aprobados por la SUNAT;
- cuando el pago de los servicios (incluido el IGV el IPM) sea efectuado mediante métodos de pago aceptados;

La deducción de los gastos se efectúa en el ejercicio gravable en el que se pagan y no puede exceder de 3 Unidades Impositivas Tributarias (UIT) por cada ejercicio.

Deducciones personales y familiares en la base

No existen deducciones personales o familiares adicionales.

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

No se aplican créditos fiscales específicos. No obstante, los contribuyentes pueden acreditar frente a su cuota tributaria por el impuesto, los pagos a cuenta efectuados, así como los impuestos extranjeros abonados sobre sus rentas de fuente extranjera, en su caso.

Pérdidas

Sólo pueden compensar las pérdidas, aquellas personas físicas domiciliadas que derivan rentas de **tercera categoría** de fuente peruana (rentas empresariales).

Estos contribuyentes **pueden optar** por compensar sus pérdidas netas totales de fuente peruana del ejercicio, año a año, hasta agotar su importe (TUO LIR art.50):

- Con las rentas netas de tercera categoría obtenidas **en los 4 ejercicios inmediatos posteriores**. El saldo no compensado, no puede computarse en los ejercicios siguientes. No obstante, **a partir del 9-5-2020**, las personas físicas domiciliadas en Perú que obtengan pérdidas y hayan optado por este sistema, podrán compensar las pérdidas netas totales del ejercicio **2020**, imputándolas año a año, hasta agotar su importe, a las rentas de tercera categoría obtenidas en los **5 ejercicios posteriores**, a partir de **2021**. El **saldo no compensado** transcurrido ese plazo, no puede computarse en los ejercicios siguientes.
- Sin ningún límite temporal, frente al **50%** de las rentas netas obtenidas **en los ejercicios inmediatos posteriores**.

Las pérdidas de capital generadas por personas físicas en relación con **instrumentos de cobertura** y en la **enajenación de acciones**, participaciones, certificados, títulos, bonos, cédulas hipotecarias, certificados de participación en fondos de inversión en valores, obligaciones al portador y otros valores mobiliarios sólo pueden ser compensadas frente a la renta anual originada por la enajenación del mismo tipo de activos antes mencionados. Esas pérdidas deben compensarse en el ejercicio y no pueden utilizarse en los ejercicios siguientes (TUO LIR art.36).

Las personas físicas no pueden deducir las pérdidas de capital originadas en la **enajenación de valores mobiliarios**, si los mismos valores que generaron las pérdidas han sido adquiridos o son recomprados, de nuevo, dentro de un plazo de **±30 días** (TUO LIR art.44-r).

No se encuentran comprendidas las pérdidas de capital generadas a través de los fondos mutuos de inversión en valores, fondos de inversión, fondos de pensiones, y fideicomisos bancarios y de titulación.

Tipo de gravamen

Entre los tipos impositivos del Impuesto sobre la Renta se analizan los siguientes:

Rentas y Ganancias de capital

En el año **2021**, el impuesto aplicable a las personas naturales domiciliadas en Perú se determina aplicando a la suma de su renta neta de trabajo (rentas de cuarta y quinta categoría) y la de fuente extranjera la siguiente escala de **tipos** progresivos (TUO LIR art.53):

Suma de la Renta Neta de Trabajo y de la Renta de Fuente Extranjera (UIT)	Tipos (%)
Hasta 5	8
Más de 5 hasta 20	14
Más de 20 hasta 35	17
Más de 35 hasta 45	20
Más de 45	30

Las ganancias de capital (rentas de segunda categoría) procedentes de la enajenación de acciones e inmuebles están sujetas a tributación a un tipo de gravamen del **6,25%**, aplicado sobre las ganancias netas correspondientes al **80%** de las ganancias brutas. No obstante, se aplican algunas exenciones.

La unidad tributaria (Unidad Impositiva Tributaria, **UIT**) para **2021** es **S/. 4.400** (Decreto Supremo 392/2020 EF, de 14-12-2020).

No se aplica ningún tipo de recargo adicional.

Retenciones internas

Los impuestos retenidos son generalmente considerados como pagos a cuenta, o como créditos frente a los correspondientes pagos a cuenta, a no ser que la Ley los considere pagos finales.

Los **dividendos** y otras distribuciones de beneficios están sujetos a una **retención final** al tipo del **5%** (TUO LIR art.56-e).

Los **honorarios** y otras remuneraciones por servicios personales independientes (rentas de cuarta categoría), abonados por contribuyentes obligados a mantener registros contables están sujetos a una retención a cuenta del **8%** sobre la cuantía bruta (TUO LIR art.74).

Las **rentas de trabajo** están sujetas a una retención mensual. Esta retención equivale al impuesto aplicable a las rentas de los servicios personales en relación de dependencia del año completo. Cuando los pagos mensuales son variables, el empleador debe optar entre computar la retención sobre la remuneración media abonada en ese tiempo y en los **2** meses previos. Cuando el empleado percibe remuneraciones de más de un empleador en el mismo periodo, la retención es efectuada por el empleador que abona el salario más alto, teniendo en cuenta la remuneración abonada por los otros empleadores. Las retenciones efectuadas sobre las rentas del trabajo se consideran finales (TUO LIR art.75).

Retenciones a no residentes

Las personas naturales y las sucesiones indivisas no domiciliadas en Perú están sujetas al impuesto por sus rentas de fuente peruana, de acuerdo con los **tipos** siguientes (TUO LIR art.54):

Tipo de renta	Tipo (%)
Dividendos y otras formas de distribución de utilidades.	5
Ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles.	5
Los intereses abonados por personas domiciliadas que generan rentas de tercera categoría. Este tipo es aplicable, siempre que entre las partes no exista vinculación o cuando los intereses no deriven de operaciones realizadas desde o a través de países o territorios de baja o nula tributación, en cuyo caso se aplica la tasa de 30% .	4,99
Ganancias de capital provenientes de la enajenación de valores mobiliarios realizada fuera de Perú.	30
Otras rentas provenientes del capital.	5
Rentas por actividades empresariales.	30
Rentas de trabajo.	30
Rentas por regalías.	30
Rentas de artistas intérpretes y ejecutantes por espectáculos en vivo, realizados en el país.	15
Otras rentas distintas a las señaladas anteriormente.	30

C. Impuesto Temporal a los Activos Netos

(L N° 28424-04 y sus normas modificadoras; DS N° 025-05-EF)

El denominado *Impuesto Temporal a los Activos Netos* (en adelante, ITAN) es un **impuesto al patrimonio** que grava los activos netos como manifestación de capacidad contributiva.

Sujeto pasivo

(LITAN art.2)

Son los contribuyentes (que generan rentas de tercera categoría), cuyo valor de los **activos netos** al **31-12-2020** supere **S/.1.000.000**, que estén comprendidos en el Régimen General del Impuesto a la Renta o en el Régimen MYPE Tributario, siempre que hayan iniciado operaciones antes del **1-1-2020**. La obligación alcanza a los que se encuentran en Régimen de Amazonía, Régimen Agrario, los establecidos en Zona de Frontera, entre otros. Están obligados también, las **sucursales, agencias** y demás establecimientos permanentes de empresas no domiciliadas.

Exenciones

(LITAN art.3)

No están **afectos** al ITAN:

- Los sujetos que **no hayan iniciado** sus operaciones productivas y los que las hubieran iniciado a partir del 1 de enero del ejercicio al que corresponde el pago. En este último caso, la obligación surge en el ejercicio siguiente al de dicho inicio.
- Las empresas de servicios públicos de **agua y alcantarillado**.
- Las empresas en proceso de **liquidación** o las **insolventes** a 1 de enero de cada ejercicio.
- **COFIDE** en su calidad de banco de fomento y desarrollo de segundo piso.
- Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales, que sólo perciban rentas de **tercera categoría** procedentes de Fideicomisos y Fondos de Inversión Empresarial.
- Las entidades **no sujetas y exentas del Impuesto a la Renta** y las personas generadoras de rentas de tercera categoría exentas expresamente.
- Las empresas públicas que prestan servicios destinados a la **infraestructura eléctrica** de zonas rurales, aisladas y fronterizas.

No se encuentra dentro del **ámbito de aplicación** del Impuesto, el patrimonio de los fondos señalados en el artículo 78 del Texto Único Ordenado de la Ley del Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones, aprobado mediante el DS N° 054-97-EF.

Base imponible

(LITAN art.4)

La base imponible del ITAN está constituida por el **valor histórico** de los activos netos consignados en el balance general ajustado a **31** de diciembre del ejercicio anterior al del pago, una vez deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas.

Deducciones

(LITAN art.5)

Para determinar el valor de los activos netos, los contribuyentes pueden deducir los siguientes **conceptos**:

- Las **acciones y participaciones** en el capital de otras empresas sujetas al ITAN, excepto las exentas.
- El valor de las **maquinarias** y equipos con una antigüedad no superior a **3** años.
- El encaje y las **provisiones por riesgo crediticio** establecidas por la Superintendencia de Banca y Seguros.
- El saldo de **existencias** y cuentas a cobrar de operaciones de exportación.
- Las acciones y derechos del Estado en la **Cooperación Andina de Fomento** (CAF).
- Los activos que respaldan reservas matemáticas sobre **seguros de vida**, en el caso de las empresas de seguros.
- Los bienes calificados como **patrimonio cultural**.
- Los bienes entregados en **concesión** por el Estado afectados a la prestación de servicios públicos, así como las construcciones efectuadas por los concesionarios sobre ellos.
- Las acciones, participaciones de capital de empresas con **Convenio de Estabilidad Jurídica** en el Impuesto a la Renta, excepto las exentas de este impuesto.
- El incremento del valor de los activos derivado de la **reevaluación voluntaria** en el caso de reorganización de sociedades.

Tipo de gravamen

El tipo de gravamen es del **0,4%**, que se aplica sobre la base del valor histórico de los activos netos de la empresa que exceda de **S/1.000.000**, según balance cerrado a 31 de diciembre del ejercicio anterior (LITAN art.6).

La cuantía del impuesto abonado (total o parcialmente), puede ser utilizada como crédito frente al Impuesto sobre la Renta (LITAN art.8).

Liquidación y pago del impuesto

(LITAN art.8)

Los contribuyentes del ITAN están obligados a presentar una **declaración jurada** del impuesto dentro de los **12** primeros días hábiles del mes de abril del año siguiente correspondiente al pago. El impuesto puede ser abonado al contado o fraccionadamente en hasta **9** cuotas mensuales iguales sucesivas.

D. Impuesto Especial a la Minería

(L N° 29789-11; L N° 29788-11; L N° 29790-11)

En general, no se aplican otros impuestos sobre la renta adicionales al Impuesto sobre la Renta de sociedades ordinario.

No obstante, los **concesionarios mineros** están sujetos a la denominada Regalía Minera, la cual no se considera un impuesto, de acuerdo con la Corte Constitucional Peruana. Las regalías abonadas constituyen gastos deducibles a efectos del Impuesto sobre la Renta. Las empresas protegidas por acuerdos que incluyen Convenios de Estabilidad Administrativa, concluidos antes de la creación de las regalías minera, no están sujetas a dicho gravamen. **Con efectos de 1-10-2011**, la L N° 29.788 enmendó el régimen de regalía minera de 2004, disponiendo que las empresas mineras deban pagar regalías mineras no tributarias, sobre una base trimestral, por la explotación de recursos minerales metálicos o no metálicos. Las regalías son aplicadas a un **tipo progresivo** que varía desde el **1%** al **12%** (una estructura de 16 tramos), sobre el margen operativo de cada trimestre. No obstante, la cuantía a abonar en concepto de la **regalía minera** se determina en base a la cuantía mayor correspondiente a la aplicación del tipo anterior por el margen operativo trimestral y el **1%** de los ingresos por las ventas efectuadas en el trimestre ordinario.

Desde el 1-10-2011, la industria minera también está **sujeta** a:

- El «**impuesto especial**» (L N° 29.789), aplicado trimestralmente sobre los beneficios operativos derivados de la venta de recursos minerales metálicos. El impuesto se devenga al cierre de cada trimestre del año calendario. La base imponible del impuesto está constituida por la utilidad operativa trimestral de los sujetos pasivos del impuesto, a la que se aplican a unos tipos progresivos que varían del **2%** al **8,40%** (una estructura de **17** tramos). Se encuentran sujetos al pago de este impuesto, los titulares de concesiones mineras y los cesionarios que realizan actividades de explotación de recursos minerales metálicos. La cuantía efectivamente abonada por concepto del IEM se considera un gasto a efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio.
- El «**gravamen especial no tributario**» -GEM- (L N° 29.790), aplicado trimestralmente sobre la explotación de recursos naturales no renovables por parte de las empresas sujetas a un régimen

de estabilidad bajo un contrato concluido con el Estado. El gravamen se aplica a unos tipos progresivos, que varían del 4% al 13, 12%, sobre los beneficios operativos de cada trimestre. Las regalías mineras no tributarias abonadas son deducibles para determinar los beneficios operativos. El gravamen especial abonado constituye un gasto deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta.

Las **empresas petrolíferas** deben abonar regalías a Perupetro SA (compañía estatal que suscribe y supervisa contratos de hidrocarburos y los mercados de hidrocarburos obtenidos de las áreas bajo contrato), en la forma acordada en los contratos correspondientes. La renta de Perupetro SA, está también sujeta a gravámenes regionales específicos.

II. Impuestos sobre la Propiedad

No se aplican este tipo de impuestos en Perú.

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

A. Impuesto General a las Ventas

(Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo DS N° 055-99-EF -TUO LIGV-; Reglamento DS N° 29-94-EF y normas modificatorias -RLIGV-)

Hecho imponible

(TUO LIGV art.1)

El Impuesto General a las Ventas (en adelante, IGV) **grava las siguientes operaciones** (TUO LIGV art.1; RLIGV art.2):

- La **venta** en Perú de bienes muebles (nuevos o usados) ubicados en Perú, realizada en cualquier etapa del ciclo de producción y distribución, independientemente del lugar de celebración de los contratos, o del lugar en que se realice el pago.

Los **bienes intangibles** se consideran ubicados en Perú, cuando el titular o el adquirente se encuentran domiciliados en Perú.

En el caso de los bienes muebles no producidos en Perú, se consideran ubicados en el Perú cuando hayan sido importados en forma definitiva (RLIGV art.2-a).

- La **prestación o utilización de servicios** en Perú, independientemente del lugar de realización del pago o de percepción de la contraprestación, y del lugar de celebración de los contratos (RLIGV art.2-b).

No se encuentran **gravados** los servicios prestados en el extranjero por sujetos domiciliados en Perú o por establecimientos permanentes domiciliados en el exterior de personas naturales o jurídicas domiciliadas en Perú, siempre que los servicios no sean consumidos o empleados en Perú.

No se consideran utilizados en Perú aquellos servicios de ejecución inmediata consumidos íntegramente en el exterior, ni los servicios de reparación y mantenimiento de naves y aeronaves y otros medios de transporte prestados en el exterior.

En el caso de **arrendamiento de naves y aeronaves** u otros medios de transporte, prestados por sujetos no domiciliados utilizados parcialmente en Perú, se entiende que sólo el **60%** es prestado en el territorio nacional, gravándose con el Impuesto sólo esa parte.

- Los **contratos de construcción** ejecutados en Perú, independientemente de su denominación, del sujeto que los realice, y del lugar de celebración de los contratos o de la percepción de los ingresos (RLIGV art.2-c).
- La **primera venta de inmuebles** localizados en Perú y realizada por los propios constructores. La posterior venta de inmuebles gravada está referida a las ventas que las empresas vinculadas económicamente al constructor realicen entre sí y a las efectuadas por éstas a terceros no vinculados.

En caso de **inmuebles** en los que se efectúan trabajos de ampliación, su venta se encuentra gravada con el Impuesto, aun cuando se realice juntamente con el inmueble del cual forma parte, por el valor de la ampliación. Se considera ampliación a toda área nueva construida.

También se encuentra gravada la venta de inmuebles en los que se hayan efectuado trabajos de **remodelación o restauración**, por el valor de estos.

A efectos del impuesto, no constituyen primera venta las transferencias de las alícuotas entre copropietarios constructores (RLIGV art.2-d).

- La **importación** de bienes, con independencia del sujeto que la realice (RLIGV art.2-e).

Por el contrario, **no están gravados** con el impuesto (TUO LIGV art.2):

- El arrendamiento y otras formas de cesión del uso de **bienes muebles e inmuebles**, siempre que el ingreso constituya renta de primera o de segunda categoría, gravadas con el Impuesto a la Renta (TUO LIGV art.2-a).
- La transferencia de **bienes usados** efectuada por personas (naturales o jurídicas) que no realicen actividades empresariales, salvo que sean habituales en la realización de este tipo de operaciones (TUO LIGV art.2-b).
- La transferencia de bienes derivada de la **reorganización de empresas** (TUO LIGV art.2-c).
- La **importación** de (TUO LIGV art.2-e):
 - ◆ bienes **donados** a entidades religiosas;
 - ◆ bienes de **uso personal y menaje** del hogar libres de derechos aduaneros, con excepción de los vehículos;
 - ◆ bienes **financiados por donaciones** del exterior, destinados a la ejecución de obras públicas por convenios bilaterales de cooperación técnica, celebrados entre el Gobierno del Perú y otros Estados u Organismos Internacionales Gubernamentales.
- El **Banco Central de Reserva** del Perú por las operaciones de (TUO LIGV art.2-f):
 - ◆ compraventa de **oro y plata**;
 - ◆ importación o adquisición interna de **billetes, monedas, cospes y cuños**.
- Las transferencias o importaciones de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por **Instituciones Educativas** (públicas o privadas) para sus fines propios (TUO LIGV art.2-g).
- Los pasajes internacionales adquiridos por la **Iglesia Católica** y los pasajes internacionales expedidos por empresas de transporte de pasajeros que en forma exclusiva realicen viajes entre zonas fronterizas (TUO LIGV art.2-h).
- Las **regalías** por contratos de licencia (TUO LIGV art.2-i).

- Los servicios prestados por Administradoras Privadas de **Fondos de Pensiones y compañías de seguros** a los trabajadores afiliados al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y a sus beneficiarios (TUO LIGV art.2-j).
- La importación o transferencia de bienes (a título gratuito) a favor de **entidades públicas** (excepto empresas); así como a otras **entidades de cooperación** al desarrollo e **instituciones privadas sin fines de lucro** (ENIEX, ONGD-PERU, IPREDA), inscritas en el registro de la Agencia Peruana de Cooperación Internacional (APCI), calificadas previamente por la SUNAT. En este caso, el donante no pierde el derecho a aplicar el crédito fiscal que corresponda al bien donado (TUO LIGV art.2-k).

Asimismo, no está gravada la transferencia de bienes (a título gratuito) al **Estado**, de acuerdo con las normas.

- Los intereses y ganancias de capital generados por **Certificados de Depósito** del Banco Central del Perú y por Bonos «Capitalización Banco Central de Reserva del Perú» (TUO LIGV art.2-l).
- Los **juegos de azar y apuestas** -loterías, bingos, rifas, sorteos, máquinas tragamonedas y otros aparatos electrónicos, casinos de juego y eventos hípicos- (TUO LIGV art.2-ll).
- Las **adjudicaciones de bienes** por la ejecución de contratos de colaboración empresarial (sin contabilidad independiente), en base a la proporción contractual (TUO LIGV art.2-m). Lo anterior sólo se aplica a los contratos para la obtención o producción común de bienes a repartir entre las partes, de acuerdo con el contrato. Por el contrario, la norma no se aplica a contratos en los que las partes sólo intercambian prestaciones -permutas y similares- (RLIGV art.3-11.1).
- La asignación de recursos, bienes, servicios y **contratos de construcción** efectuados por las sociedades de hecho, consorcios, «*joint ventures*» u otras formas de contratos de colaboración empresarial (sin contabilidad independiente), para la ejecución de obras, siempre que se cumplan los requisitos establecidos por la SUNAT (TUO LIGV art.2-n).
- La atribución realizada por el operador de **contratos de colaboración empresarial** (sin contabilidad independiente) de los bienes comunes tangibles e intangibles, servicios y contratos de construcción adquiridos para la ejecución de obras, en la proporción que corresponda a cada parte contratante (TUO LIGV art.2-o).
- La venta e importación de **medicamentos e insumos** para la fabricación nacional de equivalentes terapéuticos para el tratamiento del cáncer, VIH/SIDA y Diabetes (TUO LIGV art.2-p).
- En el caso de los servicios crediticios, sólo los ingresos percibidos por **entidades financieras y de crédito** (domiciliadas o no en Perú) por las ganancias de capital, derivadas de operaciones de compraventa letras de cambio, pagarés, facturas comerciales y demás papeles comerciales, así como por concepto de comisiones e intereses derivados de las operaciones propias de estas empresas (TUO LIGV art.2-r).

También se incluyen las **comisiones, intereses y demás ingresos** provenientes de créditos directos e indirectos otorgados por entidades supervisadas dedicadas a operar exclusivamente en favor de la micro y pequeña empresa.

Asimismo, los intereses y comisiones provenientes de créditos de fomento otorgados (directa o indirectamente), por organismos internacionales o instituciones gubernamentales extranjeras.

- Las **pólizas de seguros de vida** emitidas por compañías de seguros constituidas en el Perú, siempre que el comprobante de pago sea expedido en favor de personas naturales residentes en el Perú. Asimismo, las primas por seguros de vida y las primas de seguros para los afiliados al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones cedidas a empresas reaseguradoras -domiciliadas o no- (TUO LIGV art.2-s).
- Los intereses de **valores mobiliarios** emitidos (mediante oferta pública o privada) por personas jurídicas constituidas o establecidas en Perú (TUO LIGV art.2-t).
- Los intereses derivados de **títulos valores no colocados mediante oferta pública**, adquiridos a través de mecanismos centralizados de negociación autorizados por la Ley de Mercado de Valores (TUO LIGV art.2-u).

- La utilización de **servicios en Perú**, cuando la retribución por el servicio forme parte del valor en aduana de un bien corporal cuya importación se encuentre gravada con el Impuesto (TUO LIGV art.2-v).
- La **importación de bienes corporales**, cuando (TUO LIGV art.2-w):
 - ◆ el ingreso de los bienes en Perú se realiza en virtud de un contrato de obra llave en mano y de cuantía alzada, por el cual un sujeto no domiciliado se obliga a diseñar, construir y poner en funcionamiento una obra determinada en el país, asumiendo la responsabilidad global frente al cliente;
 - ◆ el valor en aduana de los bienes forma parte de la retribución por el servicio prestado por el sujeto no domiciliado en virtud del referido contrato, cuya utilización en el país se encuentra gravada con el Impuesto.

El impuesto se **devenga** (TUO LIGV art.4):

- En la **venta de bienes**: en la fecha de emisión del comprobante de pago o de la entrega el bien, lo que ocurra primero.
 - ◆ En la venta de **naves y aeronaves**: en la fecha de firma del contrato.
 - ◆ En la venta de **signos distintivos**, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares: en la fecha o fechas de pago señaladas en el contrato y las cuantías establecidas; en la fecha en que se perciba el ingreso, por la cuantía percibida (total o parcial); o cuando se emite el comprobante de pago, lo que ocurra primero.
- En el **retiro de bienes**: en la fecha del retiro o en la de emisión del comprobante de pago, lo que ocurra primero.
- En la **prestación de servicios**: en la fecha de emisión del comprobante de pago o en la de realización del pago, lo que ocurra primero.
 - ◆ En los **suministros de energía eléctrica, agua potable y servicios finales telefónicos, télex y telegráficos**, el devengo se produce en la fecha de percepción del ingreso o en la fecha de vencimiento del plazo para el pago del servicio, lo que ocurra primero.
- En la utilización en Perú de **servicios prestados por no domiciliados**, en la fecha de anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras o en la del pago de la contraprestación, lo que ocurra primero.
- En los **contratos de construcción**, en la fecha de emisión del comprobante de pago o en la de percepción del ingreso (total o parcial o por certificaciones periódicas), lo que ocurra primero. En caso de **arras, depósito o garantía**, la obligación tributaria nace cuando éstas superen, de forma conjunta, el 3% del valor total de la construcción (RLIGV art.3-4).
- En la **primera venta de inmuebles**: en la fecha de percepción del ingreso, por la cuantía (parcial o total) percibida.
- En la **importación de bienes**: en la fecha de solicitud de su despacho a consumo. No se encuentran gravadas las transferencias de mercancías extranjeras ingresadas bajo los regímenes de Importación Temporal o Admisión Temporal regulados por la Ley General de Aduanas (RLIGV art.3-9). En la importación de **bienes intangibles** el devengo se produce en la fecha del pago (total o parcial) o en la de anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero.

Sujeto pasivo

Son sujetos del Impuesto, en calidad de contribuyentes, las personas (naturales, jurídicas, las sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fiduciarios de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión) que **desarrollen actividades empresariales** que (TUO LIGV art.9.1; RLIGV art.4):

- efectúan ventas en Perú de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución;
- prestan en Perú servicios afectos;
- utilizan en Perú servicios prestados por no domiciliados;
- ejecutan contratos de construcción afectos;
- efectúan ventas afectas de bienes inmuebles;
- importan bienes afectos. En el caso de bienes intangibles se considera como importador del bien a su adquirente.

En el caso de personas (naturales, jurídicas, entidades de derecho público o privado, sociedades conyugales y sucesiones indivisas), que **no realizan actividades empresariales**, se consideran sujetos del impuesto cuando (TUO LIGV art.9-2):

- importan bienes afectos;
- realizan de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

También son contribuyentes del Impuesto las **comunidades de bienes, los consorcios, “joint ventures”** u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que lleven contabilidad independiente (TUO LIGV art.9-3).

Por otra parte, se consideran sujetos pasivos del impuesto, en calidad de **responsables solidarios** (TUO LIGV art.10):

- los adquirentes de los bienes, en caso de vendedores no domiciliados en Perú;
- los comisionistas, subastadores y las personas que efectúen ventas o subasten bienes por cuenta de terceros y que estén obligados a llevar contabilidad completa;
- todas las personas (físicas y jurídicas), instituciones o entidades (públicas y privadas) designadas como agentes de retención o de percepción del impuesto;
- las entidades coaseguradoras;
- los fiduciarios, en caso del fidecomiso de titulización, por las operaciones realizadas.

Base imponible

La base imponible del IGV está **constituida** por (TUO LIGV art.13):

- En las **ventas de bienes e importaciones intangibles**: por el valor de venta.
 - ◆ En el caso de vehículos automóviles no matriculados, adquiridos directamente por personas naturales, la base imponible se determina deduciendo del valor de venta, su valor de adquisición.
- En la **prestación o utilización de servicios**: por el total de la contraprestación.
- En los **contratos de construcción**: por el valor de la construcción.
 - ◆ En la primera **venta de inmuebles**: por el ingreso percibido, excluyendo el valor del terreno. A estos efectos, se considera que el valor del terreno representa el **50%** del valor total de transferencia del inmueble (RLIGV art.5-9).
- En las **importaciones de bienes corporales**, por el valor en aduana, más los derechos e impuestos correspondientes, excluyendo el IGV.

A efectos del impuesto, se entiende por **valor de venta** del bien, retribución por servicios, valor de construcción o venta del bien inmueble, la suma total que queda obligado a pagar el adquirente del bien, usuario del servicio o quien encarga la construcción (TUO LIGV art.14).

Esa cuantía está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago de los bienes, servicios o construcción, más los cargos efectuados por separado, siempre que se hayan originado en la prestación de servicios complementarios, los intereses devengados por el precio no pagado y los gastos de financiación de la operación. Los **gastos** realizados por cuenta del comprador o usuario del servicio forman parte de la base imponible cuando consten en el respectivo comprobante de pago emitido a nombre del vendedor, constructor o prestador del servicio.

En las **ventas** de bienes, prestaciones de servicios y contratos de construcción en los que se proporcionan, a su vez, bienes muebles o servicios, el valor de estos últimos también forma parte de la base imponible, aunque se trate de bienes o servicios exentos o no sujetos. No obstante, en caso de que las operaciones anteriores se encuentren exentas o no sujetas, el valor de los bienes o servicios proporcionados también se encuentran exentos o no sujetos.

En el caso de operaciones realizadas por empresas **aseguradoras con reaseguradoras**, la base imponible está constituida por el valor de la prima correspondiente.

También forman parte de la base imponible, el Impuesto Selectivo al Consumo y otros tributos que afecten la producción, venta o prestación de servicios.

Por el contrario, no forman parte del **valor de venta, de construcción o de los ingresos por servicios** los conceptos siguientes:

- el importe de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar la devolución de los envases retornables de los bienes transferidos, siempre que sean devueltos;
- los descuentos ordinarios incluidos en el comprobante del pago, siempre que no constituyan retiro de bienes;
- las diferencias de cambio generadas entre el nacimiento de la obligación tributaria y el pago total o parcial del precio.

En caso del **retiro de bienes**, la base imponible se fija de acuerdo con las operaciones onerosas efectuadas por el sujeto con terceros y en su defecto, se aplica el valor de mercado (LIGV art.15).

En el caso de **mutuo de bienes consumibles**, la base imponible correspondiente a las ventas se fija de acuerdo con el valor de mercado de dichos bienes.

En caso de **entregas a título gratuito** (sin transferencia de propiedad) de bienes del activo fijo entre empresas vinculadas, la base imponible está constituida por el valor de mercado aplicable al arrendamiento de los citados bienes. Se entiende por valor de mercado, el establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Tipo de gravamen

El **tipo ordinario** del IGV es del **16%** (TUO LIGV art.17).

Además del IGV, la base imponible también se encuentra sujeta al denominado *Impuesto de Promoción Municipal* (IPM), a un tipo del **2%**, analizado más adelante en la Sección 3.

Determinación del impuesto

El IGV se determina **mensualmente**, deduciendo del Impuesto Bruto de cada período el crédito fiscal.

En la **importación** de bienes, el Impuesto a pagar es el Impuesto Bruto (TUO LIGV art.11).

El **Impuesto Bruto** correspondiente a cada operación gravada se define como la cuantía resultante de aplicar el tipo del Impuesto sobre la base imponible.

El Impuesto Bruto correspondiente al período tributario está constituido por la suma de los Impuestos Brutos determinados por las operaciones gravadas de ese período (TUO LIGV art.12).

Crédito fiscal

El crédito fiscal está constituido por el IGV consignado separadamente en el comprobante de pago que respalda la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, así como la cuantía abonada en la importación de los bienes o por la utilización en Perú de servicios prestados por no domiciliados (TUO LIGV art.18).

Sólo otorgan **derecho a crédito fiscal** las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, los contratos de construcción o las importaciones que reúnan los **requisitos** siguientes:

- constituyan un **gasto o coste de la empresa**, de acuerdo con la normativa del Impuesto a la Renta, incluso cuando el contribuyente no esté **afecto a este último impuesto**;
 - ♦ **en el caso de** gastos de representación, el crédito fiscal mensual se determina en base al **0,5%** de los ingresos brutos acumulados en el año hasta el mes en que corresponda aplicarlos, con un límite máximo de **40** Unidades Impositivas Tributarias (UIT) acumulables durante el año (RLIGV art.6-10);
- se destinan a **operaciones** por las que se debe abonar el Impuesto.

En el caso de utilización de **servicios prestados por no domiciliados**, el crédito fiscal sólo puede ser aplicado cuando el Impuesto correspondiente haya sido abonado. En caso de suministros de energía eléctrica, agua potable, y servicios finales telefónicos, télex y telegráficos; el crédito fiscal se aplica al vencimiento del plazo para el pago del servicio o en la fecha de este, lo que ocurra primero (TUO LIGV art.21).

El Impuesto que grava el **autoconsumo** de bienes en ningún caso puede ser deducido como crédito fiscal, ni puede ser considerado como costo o gasto por el adquirente (TUO LIGV art.20).

En el caso de sujetos del impuesto que realizan **conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas**, el crédito se determina en base a la regla de prorrata. La cuantía del crédito fiscal se determina en base a la razón existente entre la cuantía de las operaciones gravables (incluyendo las gravadas a tipo cero) y excluyendo el impuesto y la cifra de ventas totales del ejercicio (excluyendo el IGV) (TUO LIGV art.23).

Cuando en un mes determinado la cuantía del crédito fiscal sea superior a la correspondiente a la del impuesto repercutido, el **exceso** constituye saldo a favor del sujeto del Impuesto. Este saldo se debe aplicar como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo (TUO LIGV art.25).

Las exportaciones de bienes y servicios, así como los contratos de construcción ejecutados fuera de Perú no se encuentran sujetos al IGV (TUO LIGV art.33).

Asimismo, los **exportadores** tienen derecho a un saldo de crédito a favor por los **comprobantes** de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación (TUO LIGV art.34).

Estos contribuyentes pueden compensar ese saldo de su Impuesto Bruto. En caso de **imposibilidad de compensación** en el periodo, por no existir operaciones gravadas o ser éstas insuficientes para absorber dicho saldo, el exportador puede compensarlo automáticamente de pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta.

Si el contribuyente **no** dispone de **cuota** por el Impuesto a la Renta (en el año o en algún mes) o la cuota fuera insuficiente para absorber ese saldo, puede efectuar la compensación con la deuda tributaria correspondiente a cualquier otro tributo del que sea contribuyente.

En el caso que no fuera posible lo señalado anteriormente, el contribuyente puede solicitar la devolución correspondiente (TUO LIGV art.35).

Exenciones

Hasta el **31-12-2021** (Ley 31105-2020 art.7), están exoneradas del Impuesto General a las Ventas las operaciones contenidas en los Apéndices **I** y **II** siguientes. También se encuentran exonerados los contribuyentes del impuesto que realicen exclusivamente operaciones exentas o no sujetas (TUO LIGV art.5):

Ventas en Perú o Importaciones de los bienes siguientes (Apéndice I): modificado por (DS N° 342-2020-EF), con vigencia a partir del 1-12-2020.

Partidas arancelarias	Productos
0101.10.10.00/ 0104.20.90.00	Caballos, asnos, mulos y burdéganos, vivos y animales vivos de las especies bovina, porcina, ovina o caprina.
0102.10.00.00	Sólo vacunos reproductores y vaquillonas registradas con preñez certificada.
0102.90.90.00	Sólo vacunos para reproducción.
0106.00.90.00/ 01.06.00.90.90	Camélidos Sudamericanos.
0301.10.00.00/ 0307.99.90.90	Pescados, crustáceos, moluscos y demás invertebrados acuáticos, excepto pescados destinados al procesamiento de harina y aceite de pescado.
0401.20.00.00	Sólo: leche cruda entera.
0511.10.00.00	Semen de bovino.
0511.99.10.00	Cochinilla.
0601.10.00.00	Bulbos, cebollas, tubérculos, raíces y bulbos tuberculosos, turiones y rizomas en reposo vegetativo.
0602.10.00.90	Los demás esquejes sin erizar e injertos.
0701.10.00.00/ 0701.90.00.00	Papas frescas o refrigeradas.
0702.00.00.00	Tomates frescos o refrigerados.
0703.10.00.00/ 0703.90.00.00	Cebollas, chalotes, ajos, puerros y demás hortalizas aliáceas, frescos o refrigerados.
0704.10.00.00/ 0704.90.00.00	Coles, coliflores, coles rizadas, colinabos y productos comestibles similares del género brassica, frescos o refrigerados.
0705.11.00.00/ 0705.29.00.00	Lechugas y achicorias (comprendidas la escarola y endivia), frescas o refrigeradas.
0706.10.00.00/ 0706.90.00.00	Zanahorias, nabos, remolachas para ensalada, salsifies, apionabos, rábanos y raíces comestibles similares, frescos o refrigerados.
0707.00.00.00	Pepinos y pepinillos, frescos o refrigerados.
0708.10.00.00	Arvejas o guisantes, incluso desvainados, frescos o refrigerados.

Partidas arancelarias	Productos
0708.20.00.00	Frijoles (frejoles, porotos, alubias), incluso desvainados, frescos o refrigerados.
0708.90.00.00	Las demás legumbres, incluso desvainadas, frescas o refrigeradas.
0709.10.00.00	Alcachofas o alcauciles, frescas o refrigeradas.
0709.20.00.00	Espárragos frescos o refrigerados.
0709.30.00.00	Berenjenas, frescas o refrigeradas.
0709.40.00.00	Apio, excepto el apionabo, fresco o refrigerado.
0709.51.00.00	Setas, frescas o refrigeradas.
0709.52.00.00	Trufas, frescas o refrigeradas.
0709.60.00.00	Pimientos del género «Capsicum» o del género «Pimenta», frescos o refrigerados.
0709.70.00.00	Espinacas (incluida la de Nueva Zelanda) y armuelles, frescas o refrigeradas.
0709.90.10.00/ 0709.90.90.00	Aceitunas y las demás hortalizas (incluso silvestre), frescas o refrigeradas.
0713.10.10.00/ 0713.10.90.20	Arvejas o guisantes, secas desvainadas, incluso mondadas o partidas.
0713.20.10.00/ 0713.20.90.00	Garbanzos secos desvainados, incluso mondados o partidos.
0713.31.10.00/ 0713.39.90.00	Frijoles (frejoles, porotos, alubias, judías) secos desvainados, aunque estén mondados o partidos.
0713.40.10.00/ 0713.40.10.00/	Lentejas y lentejones, secos desvainados, incluso mondados o partidos.
0713.50.10.00/ 0713.50.90.00	Habas, haba caballar y haba menor, secas desvainadas, incluso mondadas o partidas.
0713.90.10.00/ 0713.90.90.00	Las demás legumbres secas desvainadas, incluso mondadas o partidas.
0714.10.00.00/ 0714.90.00.00	Raíces de mandioca (yuca), de arruz, de salep, aguaturmas, batatas (camote) y raíces y tubérculos similares ricos en fécula o en inulina, frescos o secos, incluso trozados o en «pellets»; médula de sagú.
0801.11.00.00/ 0801.32.00.00	Cocos, nueces del Brasil y nueces de Marañón (Caujil).
0803.00.11.00/ 0803.00.20.00/	Bananas o plátanos, frescos o secos.
0804.10.00.00/ 0804.50.20.00	Dátiles, higos, piñas (ananás), palta (aguacate), guayaba, mangos, y mangostanes, frescos o secos.
0805.10.00.00	Naranjas frescas o secas.
0805.20.10.00/ 0805.20.90.00	Mandarinas, clementinas, wilkings e híbridos similares de agrios, frescos o secos.
0805.30.10.00/ 0805.30.20.00	Limonos y lima agria, frescos o secos.
0805.40.00.00/ 0805.90.00.00	Pomelos, toronjas y demás agrios, frescos o secos.
0806.10.00.00	Uvas.
0807.11.00.00/ 0807.20.00.00	Melones, sandías y papayas, frescos.

Partidas arancelarias	Productos
0808.10.00.00/ 0808.20.20.00	Manzanas, peras y membrillos, frescos.
0809.10.00.00/ 0809.40.00.00	Damascos (albaricoques, incluidos los chabacanos), cerezas, melocotones o duraznos (incluidos los griñones y nectarinas), ciruelas y hendimos, frescos.
0810.10.00.00	Fresas (frutillas) frescas.
0810.20.20.00	Frambuesas, zarzamoras, moras y moras-frambuesa, frescas.
0810.30.00.00	Grosellas, incluido el casís, frescas.
0810.40.00.00/ 0810.90.90.00	Arándanos rojos, mirtilos y demás frutas u otros frutos, frescos.
0901.11.00.00	Café crudo o verde.
0902.10.00.00/ 0902.40.00.00	Té.
0910.10.00.00	Jengibre o kión.
0910.10.30.00	Cúrcuma o palillo
1001.10.10.00	Trigo duro para la siembra.
1002.00.10.00	Centeno para la siembra.
1003.00.10.00	Cebada para la siembra.
1004.00.10.00	Avena para la siembra.
1005.10.00.00	Maíz para la siembra.
1006.10.10.00	Arroz con cáscara para la siembra.
1006.10.90.00	Arroz con cáscara (arroz paddy): los demás
1007.00.10.00	Sorgo para la siembra.
1008.20.10.00	Mijo para la siembra.
1008.90.10.10	Quinoa (chenopodium quinoa) para siembra.
1201.00.10.00/ 1209.99.90.00	Las demás semillas y frutos oleaginosos, semillas para la siembra.
1211.90.20.00	Piretro o Barbasco.
1211.90.30.00	Orégano.
1212.10.00.00	Algarrobas y sus semillas.
1213.00.00.00/ 1214.90.00.00	Raíces de achicoria, paja de cereales y productos forrajeros.
1404.10.10.00	Achiote.
1404.10.30.00	Tara.
1801.00.10.00	Cacao en grano, crudo.
2401.10.00.00/ 2401.20.20.00	Tabaco en rama o sin elaborar
2510.10.00.00	Fosfatos de Calcio Naturales, Fosfatos Aluminocalcios Naturales y Cretas Fosfatadas, sin moler.

Partidas arancelarias	Productos
2833.21.00.00	Sulfato de magnesio, para uso agrícola
2834.21.00.00	Solo: Nitratos de Potasio para uso agrícola.
3101.00.00.00	Sólo: guano de aves marinas (Guano de las Islas)
3101.00.90.00	Los Demás: Abonos de origen animal o vegetal, incluso mezclados entre sí o tratados químicamente; abonos procedentes de la mezcla o del tratamiento químico de productos de origen animal o vegetal.
3102.10.00.10	Urea para uso agrícola
3102.21.00.00	Sulfato de Amonio.
3102.29.00.00	Sales dobles y mezclas entre sí de sulfato de amonio y nitrato de amonio, para uso agrícola
3102.30.00.10	Nitrato de amonio, incluso en disolución acuosa, con un contenido de nitrógeno total inferior o igual a 34,5% y densidad aparente superior a 0,85 g/ml (calidad fertilizante)
3102.60.00.00	Sales dobles y mezclas entre sí de nitrato de calcio y nitrato de amonio, para uso agrícola
3102.90.90.00	Los demás abonos minerales o químicos nitrogenados, excepto las mezclas de nitrato de calcio con nitrato de magnesio, para uso agrícola
3103.10.00.00	Superfosfatos.
3104.20.10.00	Cloruro de Potasio con un contenido de Potasio, superior o igual a 22% pero inferior o igual a 62% en peso, expresado en Óxido de Potasio (calidad fertilizante).
3104.30.00.00	Sulfato de potasio para uso agrícola
3104.90.10.00	Sulfato de Magnesio y Potasio.
3105.10.00.00	Productos del Capítulo 31 en tabletas o formas similares o en envases de un peso bruto inferior o igual a 10 kg, para uso agrícola
3105.20.00.00	Abonos Minerales o Químicos con los tres elementos fertilizantes: Nitrógeno, Fósforo y Potasio.
3105.30.00.00	Hidrogenoortofosfato de Diamonio (Fosfato Diamónico)
3105.40.00.00	Dihidrogenoortofosfato de Amonio (Fosfato Monoamónico), incluso mezclado con el Hidrogenoortofosfato de Diamonio (Fosfato Diamónico).
3105.51.00.00	SOLO: ABONOS QUE CONTENGAN NITRATO DE AMONIO Y FOSFATOS PARA USO AGRÍCOLA.
3105.59.00.00	Los demás abonos minerales o químicos con los dos elementos fertilizantes: nitrógeno y fósforo; excepto los que contengan nitratos y fosfatos, para uso agrícola
3105.90.90.00	Los demás abonos, para uso agrícola.
4903.00.00.00	Álbumes o libros de estampas y cuadernos para dibujar o colorear, para niños.
5101.11.00.00/ 5104.00.00.00	Lanas y pelos finos y ordinarios, sin cardar ni peinar, desperdicios e hilachas.
5201.00.00.10/ 5201.00.00.90	Solo: Algodón en rama sin desmotar.
5302.10.00.00/ 5305.99.00.00	Cáñamo, yute, abacá y otras fibras textiles en rama o trabajadas, pero sin hilar, estopas, hilachas y desperdicios.
7108.11.00.00	Oro para uso no monetario en polvo.
7108.12.00.00	Oro para uso no monetario en bruto.

Partidas arancelarias	Productos
8702.10.10.00 8702.90.91.10	Sólo vehículos automóviles para transporte de personas de un máximo de 16 pasajeros incluido el conductor, para uso oficial de las Misiones Diplomáticas; Oficinas Consulares; Representaciones y Oficinas de los Organismos Internacionales, debidamente acreditadas ante el Gobierno del Perú, importados al amparo de la L N° 26983 y normas reglamentarias.
8703.10.00.00/ 8703.90.00.90	Sólo: un vehículo automóvil usado importado conforme a lo dispuesto por la L N° 28091 y su reglamento.
8703.10.00.00/ 8703.90.00.90	Solo: vehículos automóviles para transporte de personas, importados al amparo de la L N° 26983 y normas reglamentarias
8704.21.10.10 8704.31.10.10	Sólo camionetas pick-up ensambladas: Diesel y gasolinera, de peso total con carga máxima inferior o igual a 4,537 t, para uso oficial de las Misiones Diplomáticas; Oficinas Consulares; Representaciones y Oficinas de los Organismos Internacionales, debidamente acreditadas ante el Gobierno del Perú, importados al amparo de la L N° 26983 y normas reglamentarias.

- La primera **venta de inmuebles** por parte de los propios **constructores**, cuyo valor de venta no supere las 35 Unidades Impositivas Tributarias, siempre que sean destinados exclusivamente a vivienda.
- La importación de bienes culturales integrantes del **Patrimonio Cultural de la Nación**.
- La importación de **obras de arte de artistas peruanos**, realizadas o exhibidas en el exterior.

Prestaciones de servicios (Apéndice II):

- Servicios de **transporte público de pasajeros** en Perú, con la excepción del transporte público ferroviario y aéreo. La exención incluye al servicio del Sistema Eléctrico de Transporte Masivo de Lima y Callao.
- Servicios de **transporte de carga** al exterior desde Perú y viceversa.
- **Espectáculos públicos** culturales en vivo (teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folclore nacional) debidamente cualificados.
- Servicios de entrega de **comidas y bebidas** prestados en comedores populares y en universidades públicas.
- Las **pólizas de seguro** del Programa de Seguro de Crédito para la Pequeña Empresa.
- La construcción y reparación de las Unidades de la **Armada Peruana** efectuada por los Servicios Industriales de la Marina.
- Los **intereses** percibidos, con ocasión del cobro de la cartera de créditos transferidos por Empresas de Operaciones Múltiples del Sistema Financiero a las Sociedades Titulizadoras, a los Patrimonios de Propósito Exclusivo o a los Fondos de Inversión y que integran el activo de la referida sociedad o de los mencionados patrimonios.
- Los **ingresos** del Fondo **MIVIVIENDA** por las operaciones de crédito realizadas con entidades bancarias y financieras supervisadas.
- Los **ingresos**, comisiones e intereses de créditos otorgados por **Banco de Materiales**.
- Los **servicios postales** destinados a completar el servicio postal originado en el exterior, únicamente respecto a la compensación abonada por las administraciones postales del exterior a la administración postal del Estado Peruano, prestados según las normas de la Unión Postal Universal.
- Los ingresos y ganancias de capital obtenidos por las **Empresas Administradoras Hipotecarias** (domiciliadas o no en Perú), derivadas de operaciones de compraventa de títulos o valores (letras de cambio, pagarés, facturas comerciales y demás papeles comerciales), así como por concepto de comisiones e intereses derivados de las operaciones propias de estas empresas.

Las exenciones contenidas en los Apéndices I y II se encuentran **vigentes hasta 31-12-2021** (Decreto de Urgencia N° 024-2019).

Exportaciones

Las exportaciones de bienes y servicios y los contratos de construcción efectuados fuera de Perú no se encuentran sujetos al IGV (TUO LIGV art.33). También se consideran exportaciones:

- Las **ventas** de bienes (nacionales o nacionalizados) a establecimientos ubicados en la zona internacional de los puertos y aeropuertos peruanos.
- Las operaciones **swap** efectuadas por los productores mineros con clientes del exterior, con intervención de entidades financieras reguladas.
- Las entregas al exterior de **bienes muebles fabricados por encargo** de clientes del exterior, aun cuando estos últimos hayan proporcionado (en todo o en parte), los insumos utilizados en la fabricación del bien encargado.
- Las prestaciones de servicios de **hospedaje y alimentación** a personas no domiciliadas (individualmente o mediante paquete turístico) por un periodo de permanencia no superior a 60 días por cada ingreso en Perú.
- La venta de los bienes destinados al uso o consumo de pasajeros y miembros de la **tripulación de naves** de transporte marítimo o aéreo, así como de los bienes necesarios para su funcionamiento, conservación y mantenimiento (bienes, combustibles, lubricantes y carburantes, etc.).
- Los servicios de **transporte** de pasajeros o mercancías realizados personas o empresas navieras peruanas realicen desde el país hacia el exterior, así como los servicios de transporte de carga aérea que se realicen desde Perú hacia el exterior.
- Los servicios de transformación, reparación, mantenimiento y conservación de **naves y aeronaves** de bandera extranjera a sujetos domiciliados en el exterior, siempre que su utilización económica sea realizada fuera de Perú.
- La venta de bienes muebles ubicados en Perú a **sujetos no domiciliados**, en base a contratos de compraventa internacional bajo las reglas Incoterm EXW, FCA o FAS, siempre que el vendedor se encargue del trámite aduanero de exportación definitiva de los bienes.
- Los **servicios** de alimentación (incluidos los servicios de alimentación tipo catering); traslados; transporte turístico (terrestre, aéreo, ferroviario, acuático, teleféricos y funiculares de pasajeros con origen y destino desde el mismo punto de embarque); espectáculos de folklore nacional; teatro; conciertos de música clásica; ópera; opereta; ballet; zarzuela; espectáculos deportivos declarados de interés nacional; museos; eventos gastronómicos; mediación u organización de servicios turísticos; servicios de traducción; turismo de aventura y otras actividades de turismo no convencional (turismo vivencial, social y rural comunitario) que conforman el paquete turístico prestado por operadores turísticos domiciliados en Perú, a favor de agencias, operadores turísticos o personas naturales, no domiciliados en Perú.
- Los **servicios complementarios al transporte de carga** realizados en zona aduanera a sujetos no domiciliados.
- El **suministro de energía eléctrica** a sujetos domiciliados en las zonas especiales de desarrollo (ZED).
- Las prestaciones de servicios realizadas **parcialmente en el extranjero** por sujetos generadores de rentas de tercera categoría de personas no domiciliadas en Perú, siempre que su uso, explotación o aprovechamiento tenga lugar en el extranjero.

Declaración y pago del impuesto

(TUO LIGV art.29 y 30)

Los contribuyentes y responsables del IGV están obligados a presentar una **declaración jurada** por las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior.

La declaración y el pago del impuesto se efectúa de forma **conjunta**, dentro del mes calendario siguiente al correspondiente a la declaración y el pago. Las **MYPE** con ventas anuales de hasta **1.700 UIT** están autorizadas a posponer el pago del impuesto en los tres meses posteriores a la obligación de declarar.

IV. Impuestos Selectivos

- A. Impuesto Selectivo al Consumo
- B. Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional
- C. Impuesto a las Ventas de Arroz Pilado

A.

Impuesto Selectivo al Consumo

(Texto Único Ordenado DS N° 055-99-EF -TUO LISC-)

El denominado *Impuesto Selectivo al Consumo* (en adelante, ISC) es un impuesto indirecto que sólo grava determinados bienes de consumo, aplicando una carga impositiva mayor, tratando de desincentivar su consumo y de compensar la supuesta regresividad del IGV.

Hecho imponible

(TUO LISC art.50)

El ISC grava:

- Las **ventas internas** en Perú (a nivel de productor) y las importaciones de los bienes incluidos en los Apéndices III y IV.
- Las **ventas** en Perú (por los importadores) de los bienes incluidos en el literal A del Apéndice IV.
- Los **juegos de azar y apuestas** (loterías, bingos, rifas, sorteos y eventos hípicas) y, desde 1 de enero de 2019, los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

El impuesto se **devenga** en los mismos términos y condiciones del IGV. En el caso de los juegos de azar y apuestas, el devengo se origina en el momento en que se percibe el ingreso (TUO LISC art.52).

Sujeto pasivo

(TUO LISC art.53)

Son sujetos del ISC, en calidad de **contribuyentes**:

- los productores o sus empresas vinculadas, por las ventas realizadas en Perú;
- las personas que importan los bienes gravados;
- los importadores o sus empresas vinculadas, por las ventas en Perú de los bienes gravados;
- las entidades organizadoras de juegos de azar y apuestas.

A efectos de aplicación del tributo, se entiende por (TUO LISC art.54):

- **Productor.** Es la persona que actúa en la última fase del proceso destinado a conferir a los bienes la calidad de productos sujetos al impuesto, incluso cuando su intervención se lleva a cabo a través de terceros.
- **Empresas vinculadas económicamente.** Se entienden vinculadas cuando:
 - ◆ una empresa posee (directa o indirectamente) más del **30%** del capital de otra;
 - ◆ más del **30%** del capital de **2** o más empresas pertenece (directa o indirectamente) a una misma persona;
 - ◆ más del **30%** en dos o más empresas pertenece a los cónyuges, familiares cercanos o a socios comunes de esas empresas.

Adicionalmente, también existe vinculación económica cuando (RLISC art.12-2):

- ◆ el productor o importador vende a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el **50%** o más de su producción o importación;
- ◆ existe un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso el contrato se considera vinculado con cada una de las partes contratantes.

El Impuesto se aplica en base a **tres sistemas** (TUO LISC art.55):

- **Sistema *ad valorem*.** Para los bienes contenidos en el Literal A del Apéndice IV (agua, bebidas no alcohólicas y alcohólicas, vehículos automóviles de pasajeros y de carga, algunas labores del tabaco) y los juegos de azar y apuestas, con excepción de los juegos de casino y máquinas tragamonedas.
- **Sistema específico.** Para los bienes contenidos en el Apéndice III (combustibles, carbón, gas, querosenos), el Literal B del Apéndice IV (cigarrillos y pisco), y los juegos de casino y máquinas tragamonedas.
- **Sistema *ad valorem* según precio de venta al público.** Para los bienes contenidos en el Literal C del Apéndice IV.

Base imponible

(TUO LISC art.56)

En base a los tres sistemas de determinación del impuesto citados anteriormente, la base imponible se determina de la siguiente forma:

- **Sistema *ad valorem*:**
 - ◆ en la **venta de bienes**: por el valor de venta;
 - ◆ en las **importaciones**: por el valor en aduana, más los derechos de importación correspondientes;
 - ◆ en las actividades relativas al **juego** (loterías, bingos, rifas, sorteos y eventos hípicas): por la diferencia mensual entre los ingresos por apuestas y los premios abonados.

- **Sistema específico** por:
 - ♦ el **volumen vendido o importado** expresado en las unidades de medida.
 - ♦ en los **juegos** de casino, el impuesto se aplica por cada mesa de juegos de casino según su ingreso neto promedio mensual. En caso de máquinas tragamonedas, el impuesto se aplica por cada máquina en base a su ingreso neto mensual.
- **Sistema *ad valorem* según precio de venta al público:** por el **precio** de venta al público propuesto por el productor o el importador, multiplicado por un factor que se obtiene al dividir la unidad (1) entre la suma del tipo del Impuesto General a las Ventas (16%), más la del Impuesto de Promoción Municipal (2%), más uno (1).

El resultado se redondea a 3 decimales, de acuerdo con la fórmula siguiente:

$$\frac{1}{(\text{Tipo del IGV} + \text{Tipo del IPM} + 1)} = \frac{1}{(0,16 + 0,02 + 1)} = \frac{1}{1,18} = 0,847$$

Este factor tiene un valor de **0.847**, en tanto se mantenga el tipo de gravamen del IGV en el **16%**.

El **precio venta al público** sugerido por el productor o el importador incluye todos los tributos que afectan la importación, producción y venta de esos bienes e incluye el ISC y el IGV.

A efectos del sistema *ad valorem*, se utiliza el valor de venta, debiendo excluir de dicho valor el IGV y el ISC (TUO LISC art.58).

Determinación del impuesto

En función del sistema, el ISC se determina de la siguiente manera:

- **Sistema *ad valorem* y Sistema *ad valorem* según Precio de Venta al Público.** El Impuesto se determina aplicando los tipos establecidos en el Literal A o en el Literal C del Apéndice IV, respectivamente sobre la base imponible (TUO LISC art.59).
 - ♦ En el caso de **juegos de azar** y apuestas (exceptuando los juegos de casino y máquinas tragamonedas), el impuesto se aplica sobre la cuantía determinada por la diferencia mensual entre los ingresos por apuestas y los premios abonados (ver escala de tipos más adelante).
- **Sistema específico.** El Impuesto se determina aplicando una cuantía fija por volumen vendido o importado, cuyo valor se establece en el Apéndice III y en el literal B del Apéndice IV (TUO LISC art.60).
 - ♦ En el caso de los **juegos de casino** y **máquinas tragamonedas** (sujetos a tipos específicos), el impuesto se determina aplicando una cuantía fija por cada mesa de casino y por cada máquina tragamonedas, respectivamente, sujetas a explotación. El impuesto a pagar por cada mesa de juegos de casino o por cada máquina tragamonedas en ningún caso es inferior al monto fijo establecido para el primer nivel de ingresos netos (ver escala de tipos más adelante).

Tablas de tipos de gravamen

Se establecen, a continuación, las tablas de los tipos de gravamen aplicables a los siguientes productos:

- A los **productos sujetos a tipos específicos** se les aplican los siguientes tipos de gravamen (Apéndice III):

Subpartidas nacionales	Productos	Cuantías nuevos soles
2701.11.00.00	Antracitas para uso energético	51,72 por tonelada
2701.12.00.00- 2701.19.00.00	Hulla bituminosa para uso energético y las demás hullas	55,19 por tonelada
2710.12.13.10 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Gasolina para motores con un número de Octano Research (RON) inferior a 84	1,27 por galón
2710.12.13.21 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Gasolina para motores con 7,8% en volumen de alcohol carburante, con un número de Octano Research (RON) superior o igual a 84, pero inferior a 90	1,22 por galón
2710.12.13.29 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Las demás gasolinas para motores, con un número de Octano Research (RON) superior o igual a 84, pero inferior a 90	1,27 por galón
2710.12.13.31 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Gasolina para motores con 7,8% en volumen de alcohol carburante, con un número de Octano Research (RON) superior o igual a 90, pero inferior a 95	1,16 por galón
2710.12.13.39 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Las demás gasolinas para motores, con un número de Octano Research (RON) superior o igual a 90, pero inferior a 95	1,21 por galón
2710.12.13.41 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Gasolina para motores con 7,8% en volumen de alcohol carburante, con un número de Octano Research (RON) superior o igual a 95, pero inferior a 97	1,13 por galón
2710.12.13.49 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Las demás gasolinas para motores, con un número de Octano Research (RON) superior o igual a 95, pero inferior a 97	1,17 por galón
2710.12.13.51 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Gasolina para motores con 7,8% en volumen de alcohol carburante, con un número de Octano Research (RON) superior o igual a 97	1,13 por galón
2710.12.13.59 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Las demás gasolinas para motores, con un número de Octano Research (RON) superior o igual a 97	1,17 por galón

Subpartidas nacionales	Productos	Cuántías nuevos soles
2710.19.14.00 2710.19.15.90 Se excluyó la subpartida nacional 2710.19.15.10: Carburorreactores tipo queroseno para reactores y turbinas (Turbo A1)(7)	<p>Queroseno y Carburorreactores tipo queroseno para reactores y turbinas (Turbo A1), excepto la venta en el país o la importación para aeronaves de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Entidades del Gobierno General, - Gobiernos Extranjeros, entendiéndose como tales, los gobiernos reconocidos de cada país, representados por sus Ministerios de Relaciones Exteriores o equivalentes en su territorio y por sus misiones diplomáticas, incluyendo embajadas, jefes de misión, agentes diplomáticos, oficinas consulares, y las agencias oficiales de cooperación. - Explotadores aéreos de conformidad con lo dispuesto en el Art.71º de la Ley Nº 27261 - Ley de Aeronáutica Civil, Certificados por la Dirección General de Aeronáutica Civil del Ministerio de Transportes y Comunicaciones para operar aeronaves. <p>También se encuentran dentro de la excepción dispuesta en el párrafo anterior la venta en el país o la importación para Comercializadores de combustibles de aviación que cuenten con la constancia de registro vigente emitida por la Dirección General de Hidrocarburos del Ministerio de Energía y Minas.</p>	1,93 por galón
2710.19.21.11/ 2710.19.21.99	gasóleos	1,58 por galón
2710.19.21.11/ 2710.19.21.99	Los demás gasóleos -excepto los Diesel B2 y B5-	1,26 por galón
2710.19.21.21	Diesel B2, con un contenido de azufre menor o igual a 50 ppm	1,04 por galón
2710.19.21.29	Los demás Diesel B2	1,24 por galón
2710.19.21.31	Diesel B5, con un contenido de azufre menor o igual a 50 ppm	1,01 por galón
2710.19.21.39	Los demás Diesel B5	1,20 por galón
2710.19.22.10	Residual 6, excepto la venta en el país o la importación para Comercializadores de combustibles para embarcaciones que cuenten con la constancia de registro vigente emitida por la Dirección General de Hidrocarburos del Ministerio de Energía y Minas.	0,92 por galón
2710.19.22.90	Los demás fueloils (fuel)	1,00 por galón
2710.20.00.11	Diesel B2, con un contenido de azufre menor o igual a 50 ppm	1,70 por galón
2710.20.0012/ 2710.20.00.13	Diesel B5 y Diesel B20, con un contenido de azufre menor o igual a 50 ppm	1,49 por galón
2710.20.00.19	Las demás mezclas de Diesel 2 con Biodiésel B 100	1,70 por galón
2711.12.00.00/ 2711.19.00.00	Gas Licuado de Petróleo	0,00 por galón

- A los **productos sujetos al Sistema *ad valorem*** se les aplican los siguientes tipos de gravamen -Apéndice IV - Literal A- (DS N° 181-2019-EF):

Productos sujetos al tipo del 0%:

Partidas arancelarias	Productos
8703.10.00.00/ 8703.90.00.90	Sólo: un vehículo automóvil usado, importado.
8702.10.10.00/ 8702.90.99.90 8703.10.00.00/ 8703.90.00.90 8704.21.00.10 8704.31.00.10	Vehículos usados que hayan sido reacondicionados o reparados en los CETICOS.
8702.10.10.00/ 8702.90.99.90	Sólo: vehículos automóviles nuevos ensamblados para el transporte colectivo de personas, con una capacidad de hasta 24 asientos, incluido el del conductor.
8702.10.10.00/ 8702.90.91.10	Sólo: vehículos automóviles para transporte de personas de un máximo de 16 pasajeros incluido el conductor, para uso oficial de las Misiones Diplomáticas; Oficinas Consulares; Representaciones y Oficinas de los Organismos Internacionales, debidamente acreditadas ante el Gobierno del Perú, importados al amparo de la Ley N.° 26983 y normas reglamentarias.
8703.10.00.00/ 8703.90.00.90	Sólo: vehículos automóviles para transporte de personas, importados al amparo de la Ley N.° 26983 y normas reglamentarias.
8704.21.10.10/ 8704.31.10.10	Sólo: camionetas pick-up ensambladas: Diesel y gasolinera, de peso total con carga máxima inferior o igual a 4,537 t, para uso oficial de las Misiones Diplomáticas; Oficinas Consulares; Representaciones y Oficinas de los Organismos Internacionales, debidamente acreditadas ante el Gobierno del Perú, importados al amparo de la Ley N.° 26983 y normas reglamentarias.
8703.10.00.00	Sólo: vehículos automóviles nuevos ensamblados concebidos principalmente para el transporte de personas: que exclusivamente utilizan gasolina y gas, diésel y/o semidiésel y gas, como combustible.
8703.21.00.10/ 8703.33.90.90	Sólo: vehículos automóviles nuevos ensamblados concebidos principalmente para el transporte de personas que exclusivamente utilizan gasolina y gas, diésel y/o semidiésel y gas.

Productos sujetos al tipo del 5%

Partidas arancelarias	Productos
8703.10.00.00	Sólo: vehículos automóviles nuevos ensamblados concebidos principalmente para el transporte de personas, que exclusivamente utilizan gasolina, de cilindrada inferior o igual a 1.400 cm ³
8703.21.00.10/ 8703.22.90.90	Sólo: vehículos automóviles nuevos ensamblados concebidos principalmente para el transporte de personas, que exclusivamente utilizan gasolina, de cilindrada inferior o igual a 1.400 cm ³
8711.10.00.00	Sólo: Motocicletas y velocípedos nuevos, que exclusivamente utilizan gasolina; excepto aquellos con adaptaciones especiales para discapacitados.
8711.20.00.00	Sólo: Motocicletas y velocípedos nuevos, que exclusivamente utilizan gasolina; excepto aquellos con adaptaciones especiales para discapacitados, de cilindrada inferior o igual a 125 cm ³

Productos sujetos al tipo del 7,5%

Partidas arancelarias	Productos
8703.10.00.00	Sólo: vehículos automóviles nuevos ensamblados concebidos principalmente para el transporte de personas, que exclusivamente utilizan gasolina, de cilindrada superior a 1.400 cm ³ , pero inferior o igual a 1.500 cm ³
8703.22.10.00/ 8703.22.90.90	Sólo: vehículos automóviles nuevos ensamblados concebidos principalmente para el transporte de personas, que exclusivamente utilizan gasolina, de cilindrada superior a 1.400 cm ³ , pero inferior o igual a 1.500 cm ³

Productos sujetos al tipo del 10%

Partidas arancelarias	Productos
8703.10.00.00	Sólo: vehículos automóviles nuevos ensamblados concebidos principalmente para el transporte de personas, que exclusivamente utilizan gasolina, de cilindrada superior a 1.500 cm ³ .
8703.23.10.00/ 8703.24.90.90	Sólo: vehículos automóviles nuevos ensamblados concebidos principalmente para el transporte de personas, que exclusivamente utilizan gasolina.
8711.20.00.00/ 8711.50.00.00	Sólo: Motocicletas y velocípedos nuevos, que exclusivamente utilizan gasolina; excepto aquellos con adaptaciones especiales para discapacitados, de cilindrada superior a 125 cm ³ .

Productos sujetos al tipo del 12%

Partidas arancelarias	Productos
2202.10.00.00	Agua, incluida el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada, excepto con un contenido de azúcares totales superior a 0,5 g/100 ml.
2202.91.00.00	Cerveza sin alcohol, excepto con un contenido de azúcares totales superior a 0,5 g/100 ml.
2202.99.00.00	Las demás bebidas no alcohólicas, excepto con un contenido de azúcares totales superior a 0,5 g/100 ml. Quedan exceptuadas aquellas bebidas que cuenten con registro sanitario o autorización excepcional de productos farmacéuticos expedidos de la Dirección General de Medicamentos, Insumos y Drogas del Ministerio de Salud (DIGEMID) y las bebidas que cuenten con registro sanitario expedido por la Dirección General de Salud Ambiental e Inocuidad Alimentaria del Ministerio de Salud (DIGESA), clasificadas en la categoría de los alimentos destinados a regímenes especiales.

Productos sujetos al tipo del 17%:

Partidas arancelarias	Productos
2202.10.00.00	Agua, incluida el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada, con un contenido de azúcares totales superior a 0,5 g/100 ml, pero inferior a 6 g/100 ml.
2202.91.00.00	Cerveza sin alcohol, con un contenido de azúcares totales superior a 0,5 g/100 ml, pero inferior a 6 g/100 ml.
2202.99.00.00	Las demás bebidas no alcohólicas, con un contenido de azúcares totales superior a 0,5 g/100 ml, pero inferior a 6 g/100 ml. Quedan exceptuadas aquellas bebidas que cuenten con registro sanitario o autorización excepcional de productos farmacéuticos expedidos de la Dirección General de Medicamentos, Insumos y Drogas del Ministerio de Salud (DIGEMID) y las bebidas que cuenten con registro sanitario expedido por la Dirección General de Salud Ambiental e Inocuidad Alimentaria del Ministerio de Salud (DIGESA), clasificadas en la categoría de los alimentos destinados a regímenes especiales.

Productos sujetos al tipo del 20%:

Partidas arancelarias	Productos
2207.10.00.00	Alcohol etílico sin desnaturalizar
2207.20.00.10 2207.20.00.90	Alcohol etílico y aguardiente desnaturalizados de cualquier graduación
2208.90.10.00	Alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico inferior al 80% vol.
8703.31.10.00/ 8703.33.90.90	Sólo: vehículos automóviles nuevos ensamblados concebidos principalmente para el transporte de personas, que exclusivamente utilizan diésel y/o semidiésel.
8711.10.00.00/ 8711.50.00.0	Sólo: Motocicletas y velocípedos nuevos, que exclusivamente utilizan diésel y/o semidiésel; excepto aquellos con adaptaciones especiales para discapacitados.

Productos sujetos al tipo del 25%:

Partidas arancelarias	Productos
2202.10.00.00	Agua, incluida el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada, con contenido de azúcares totales igual o superior a 6 g/100ml.
2202.91.00.00	Cerveza sin alcohol, con contenido de azúcares totales igual o superior a 6 g/100ml.
2202.99.00.00	Las demás bebidas no alcohólicas, con contenido de azúcares totales igual o superior a 6 g/100ml. Quedan exceptuadas aquellas bebidas que cuenten con registro sanitario o autorización excepcional de productos farmacéuticos expedidos de la Dirección General de Medicamentos, Insumos y Drogas del Ministerio de Salud (DIGEMID) y las bebidas que cuenten con registro sanitario expedido por la Dirección General de Salud Ambiental e Inocuidad Alimentaria del Ministerio de Salud (DIGESA), clasificadas en la categoría de los alimentos destinados a regímenes especiales.

Productos sujetos al tipo del 40%:

Partidas arancelarias	Productos
8701.20.00.00	Tractores usados de carretera para semirremolques
8702.10.10.00/ 8702.90.90.90	Sólo: vehículos automóviles usados ensamblados para el transporte colectivo de personas
8703.10.00.00	Sólo: vehículos automóviles usados ensamblados concebidos principalmente para el transporte de personas, que exclusivamente utilizan gasolina, diésel y/o semidiésel
8703.21.00.10/ 8703.33.90.90	Sólo: vehículos automóviles usados ensamblados concebidos principalmente para el transporte de personas, que exclusivamente utilizan gasolina, diésel y/o semidiésel
8703.21.00.10/ 8703.33.90.90	Sólo: vehículos automóviles usados ensamblados concebidos principalmente para el transporte de personas, que exclusivamente utilizan gasolina, diésel y/o semidiésel
8704.21.10.10/ 8704.90.99.00	Vehículos automóviles usados concebidos para el transporte de mercancías
8706.00.10.00/ 8706.00.99.00	Chasis usados de vehículos automóviles, equipados con su motor
8707.10.00.00/ 8707.90.90.00	Carrocerías usadas de vehículos automóviles, incluidas las cabinas

Partidas arancelarias	Productos
8711.10.00.00/ 8711.50.00.00	Sólo: Motocicletas y velocípedos usados, que exclusivamente utilizan gasolina, diésel y/o semidiésel
8703.10.00.00	Sólo: vehículos automóviles usados ensamblados concebidos principalmente para el transporte de personas: que exclusivamente utilizan gas, gasolina y gas, diésel y/o semidiésel y gas, como combustible; híbridos (con motor de émbolo y motor eléctrico); eléctricos (con motor eléctrico) y los demás diferentes a motor de émbolo y motor eléctrico.
8703.21.00.10/ 8703.33.90.90	Sólo: vehículos automóviles usados ensamblados concebidos principalmente para el transporte de personas que exclusivamente utilizan gas, gasolina y gas, diésel y/o semidiésel y gas.
8703.40.10.00/ 8703.80.90.90	Sólo: vehículos automóviles usados ensamblados concebidos principalmente para el transporte de personas.
8703.90.00.10/ 8703.90.00.90	Sólo: vehículos automóviles usados ensamblados concebidos principalmente para el transporte de personas.
8711.10.00.00/ 8711.90.00.00	Sólo: Motocicletas y velocípedos usados: que exclusivamente utilizan gas, gasolina y gas, diésel y/o semidiésel y gas, como combustible; híbridos (con motor de émbolo y motor eléctrico); eléctricos (con motor eléctrico) y los demás diferentes a motor de émbolo y motor eléctrico.

Productos sujetos al tipo del 50%:

Partidas arancelarias	Productos
2402.10.00.00	Cigarros y cigarrillos que contengan tabaco
2402.90.00.00	Los demás cigarros, cigarrillos de tabaco o de sucedáneos del tabaco
2403.10.00.00/	
2403.91.00.00	Los demás tabacos y sucedáneos del tabaco, elaborados; tabaco «homogenizado» o «reconstituido»
2403.99.00.00	Sólo: Tabaco o tabaco reconstituido elaborado para ser colocado en la boca (para mantenerse, masticarse, sorber o ingerir) o para ser aspirado por la nariz.

Juegos de azar y apuestas:

- **Loterías, bingos, rifas y sorteos: 10%;**
- **Eventos hípicos: 2%.**

- A los **productos sujetos a tipos específicos** se les aplican los siguientes tipos de gravamen -Apéndice IV - Literal B- (Resolución Ministerial n° 035-2021-EF/15, de 26-1-2021, vigente a partir del 27-1-2021):

Partida arancelaria	Productos	Nuevos Soles
2203.00.00.00	Cervezas	2,31 por litro
2402.20.10.00/ 2402.20.20.00	Cigarrillos de tabaco negro y Cigarrillos de tabaco rubio	0,35 por cigarrillo
2403.99.00.00	Sólo: Tabaco o tabaco reconstituido, concebido para ser inhalado por calentamiento sin combustión	0,30 por unidad
2208.20.21.00	Pisco	2,22 por litro

A los **juegos de azar y apuestas** se les aplican los siguientes tipos de gravamen:

Máquinas tragamonedas (vigentes desde 1-1-2019):

Ingreso neto mensual (UIT)	Cuantía fija (UIT)
Hasta 1	1,5%
Más de 1 hasta 3	7,5%
Más de 3	27%

Juegos de Casino (vigentes desde 1-1-2019):

Ingreso neto promedio mensual (UIT)	Cuantía fija (UIT)
Hasta 4	12%
Más de 4 hasta 10	32%
Más de 10	72%

- A los **productos sujetos alternativamente al Literal A** (Sistema *Ad valorem*), al **Literal B** (Sistema Específico), o al **Literal C** (Sistema *Ad valorem* según Precio de venta al Público) se les aplican los tipos de gravamen del Apéndice IV - Literal D.

El Impuesto a pagar es el mayor valor que resulte de comparar el resultado obtenido de aplicar el tipo o la cuantía fija, de acuerdo con la siguiente tabla:

BIENES			SISTEMAS		
Partidas arancelarias	Productos	Grado alcohólico	Literal B del Nuevo Apéndice IV Específico (Cuantía Fija) (*)	Literal A del Nuevo Apéndice IV - Al Valor (Tasa)	Literal C del Nuevo Apéndice IV - Al Valor según Precio de Venta al Público (Tasa)
2203.00.00.00 (Partida arancelaria excluida por el artículo 1° del D.S. N° 181-2019-EF, publicado el 15.6.2019)	Líquidos alcohólicos	0° hasta 6°	S/. 1,25 por litro	20% (Según lo dispuesto por el artículo 1° del D.S. N° 181- 2019-EF, publicado el 15.6.2019)	-- (Según lo dispuesto por el artículo 1° del D.S. N° 181-2019-EF, publicado el 15.6.2019)
2204.10.00.00/ 2204.29.90.00		Más de 6° hasta 12	S/. 2,50 por litro	25%	--
2205.10.00.00/ 2205.90.00.00		Más de 12 hasta 20°	S/. 2,70 por litro	30%	--
2206.00.00.00 2208.20.22.00/ 2208.70.90.00		Más de 20°	S/. 3,40 por litro	40%	--
2208.90.20.00/ 2208.90.90.00					

El **mayor valor** que resulte producto de la comparación señalada implica que los bienes antes descritos se encuentren en el literal A, B o C del Apéndice IV, según corresponda, a los cuales les es de aplicación las reglas establecidas para cada Literal.

En los casos que el resultado obtenido de aplicar los sistemas a que se refiere el artículo precedente sea un **resultado idéntico**, el impuesto a pagar es el que corresponda al Sistema Específico.

(*) De acuerdo con lo señalado en el artículo único de la Resolución Ministerial N.º 035-2021-EF-15 publicada el 26.1.2021, las cuantías fijas por concepto del ISC aplicables a los bienes sujetos al Sistema Específico, contenidos en el Nuevo Apéndice IV será el siguiente:

BIENES			SISTEMAS
Partidas Arancelarias	Productos	Grado Alcohólico	Literal B del Nuevo Apéndice IV - Específico (Monto Fijo)
2204.10.00.00/ 2204.29.90.00 2205.10.00.00/ 2205.90.00.00 2206.00.00.00 2208.20.22.00/ 2208.70.90.00 2208.90.20.00/ 2208.90.90.00	Líquidos alcohólicos	Más de 20°	S/ 3,55 por litro

Declaración y pago del impuesto

(TUO LISC art.63 a 65; RLISC art.14)

El **plazo** para la declaración y pago del Impuesto Selectivo al Consumo a cargo de los productores e importadores se determina de acuerdo con las normas del Código Tributario.

La **SUNAT** establece los lugares, condiciones, requisitos, información y formalidades concernientes a la declaración y el pago.

El pago del ISC cargo de los productores o importadores de cerveza, licores, bebidas alcohólicas, bebidas gasificadas, jarabeadas o no, aguas minerales, naturales o artificiales, combustibles derivados del petróleo y cigarrillos, está sujeta a las normas que establezca el Reglamento.

El ISC cargo de los **importadores** se liquida y abona de igual forma a la establecida para el IGV.

B. Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional

(L N° 27889, publicada el 19-12-2002 (IEPDT) y sus normas modificadoras; DS N° 007-2003 -MINCETUR-)

El denominado *Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional (IEPDT)* está destinado a financiar actividades y proyectos relacionados con la promoción y el desarrollo del turismo en Perú (L N° 27889 art.5).

Hecho imponible

(L N° 27889 art.6)

El IEPDT **grava** la entrada en Perú de personas naturales (nacionales y extranjeras) utilizando medios de transporte aéreo internacional.

El IEPDT se **devenga** al producirse la entrada efectiva en Perú del sujeto pasivo del Impuesto (L N° 27889 art.7).

Sujeto pasivo

(DS N° 007-2003 art.13)

Se consideran sujetos pasivos del impuesto a las personas físicas nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el Perú, que ingresan voluntariamente en Perú utilizando cualquier medio de transporte aéreo internacional (regular o no regular).

Por el contrario, **no** están comprendidos en el **ámbito de aplicación** del Impuesto las siguientes personas naturales (DS N° 007-2003 art.14):

- los tripulantes de las aeronaves de tráfico internacional;
- el personal de las líneas aéreas de tráfico internacional que ingresen en Perú en comisión de servicio;
- los pasajeros en tránsito en Perú;
- los casos de llegada forzosa a Perú, incluidas las emergencias médicas producidas a bordo;
- los agentes de las Misiones Diplomáticas y Consulares o de los Organismos y Organizaciones Internacionales;
- las personas extraditadas y deportadas al Perú.

Por otra parte, se consideran **agentes de percepción** del impuesto a las empresas de transporte aéreo internacional a través de las cuales los sujetos pasivos arriban al territorio nacional (DS N° 007-2003 art.15).

Tipo de gravamen

(L N° 27889 art.8)

La **cuantía** del impuesto asciende a **US\$ 15,00**, y debe ser consignado en el pasaje aéreo.

El impuesto no forma parte de la base imponible del IGV.

El impuesto debe ser **abonado** juntamente con el valor del pasaje aéreo internacional en el momento de su emisión (L N° 27889 art.9).

Liquidación y pago del impuesto

Las empresas de transporte aéreo, como agentes de percepción del impuesto, son las encargadas de la declaración y pago del impuesto en el mes siguiente al de entrada efectiva en Perú de los sujetos pasivos (L N° 27889 art.10).

El pago del impuesto puede ser efectuado de dólares de los Estados Unidos o en **moneda** peruana, al tipo de cambio vigente en la fecha de pago del impuesto.

El impuesto es administrado por la **SUNAT** (L N° 27889 art.11).

En caso de empresas de **transporte aéreo no regulares**, el Ministerio de Economía y Finanzas, en coordinación con el MINCETUR, debe establecer por Resolución Ministerial la forma y condiciones en que se efectúa el pago del Impuesto (L N° 27889 art.17).

C. Impuesto a las Ventas de Arroz Pilado

(L N° 28211 redacc. L N° 28309)

El denominado *Impuesto a las Ventas de Arroz Pilado*, en adelante, IVAP, es un impuesto monofásico, cuyo **hecho imponible** está constituido por la primera operación de venta de arroz pilado en Perú, así como la importación de dicho producto y las variedades incluidas en las partidas arancelaria de la tabla siguiente (L N° 28309 art.1):

Partida arancelaria	Descripción
1006.20.00.00	Arroz descascarillado (arroz cargo o arroz pardo)
1006.30.00.00	Arroz semiblanqueado o blanqueado, incluso pulido o glaseado
1006.40.00.00	Arroz partido
23.02.20.00.00	Salvados, moyuelos y demás residuos del cernido, de la molienda o de otros tratamientos de los cereales o de las leguminosas, incluso en «pellets» de arroz

El IVAP se devenga (TUO LIGV art.4):

- En el caso de la **primera venta**: en la fecha de emisión del comprobante de pago, o en la de entrega del bien, lo que ocurra primero.
- En el caso de **retiro de bienes**: en la fecha del retiro o en la fecha de emisión del comprobante de pago, lo que ocurra primero.
- En la **importación**: en la fecha en que se solicita su despacho o consumo.

Sujeto pasivo

(L N° 28309 art.3)

Son sujetos pasivos del IVAP, en calidad de contribuyentes:

- Las **personas naturales**.
- Las **sucesiones indivisas**.
- Las sociedades conyugales que ejerzan la opción de rentas conforme a la opción sobre atribución de rentas conforme a las normas que regulan el Impuesto a la Renta.
- Las **personas jurídicas**, de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

En general todas aquellas personas comprendidas en el **TUO** de la Ley del IGV e ISC y modificatorias art.9º, que efectúen cualquiera de las siguientes **operaciones**:

- la primera venta en el territorio nacional de los bienes afectos;
- la importación de bienes afectos.

Base imponible

(L N° 28309 art.2)

La base imponible del IVAP está constituida por:

- el valor de la primera venta realizada en Perú;
- el valor en Aduana, más los tributos que afecten la importación, con excepción del IVAP.

Las retiradas de bienes afectos al IVAP fuera del establecimiento de molienda, constituyen una primera venta de esos productos (L N° 28309 art.4).

Tipo de gravamen

(L N° 28309 art.6)

El IVAP se aplica al **tipo** del **4%** sobre el valor de venta.

En el caso de **importación**, el tipo se aplica sobre el valor CIF Aduanero, incluidos los demás derechos e impuestos que afectan la importación.

El IGV abonado por la adquisición e importación de bienes y servicios o contratos de construcción no constituye crédito fiscal para los sujetos que realicen ventas gravadas por este impuesto en Perú. De la misma forma los contribuyentes del IGV tampoco pueden aplicar como crédito fiscal el IVAP soportado en la adquisición de bienes gravados por este impuesto.

A efectos de la determinación del **crédito fiscal** de los sujetos afectos al IGV, se consideran como operaciones no gravadas de este impuesto, a las operaciones afectas al IVAP.

Las operaciones de venta o importación de bienes afectos al IVAP no están afectas al IGV, al ISC o al Impuesto de Promoción Municipal.

Los sujetos que realizan operaciones gravadas por el IVAP no pueden acogerse al nuevo Régimen Único Simplificado (**nuevo RUS**). En este sentido, los ingresos obtenidos por estas operaciones no se consideran a efectos del cálculo del límite máximo para la inclusión en el nuevo RUS, así como para la categorización, recategorización y exclusión del referido régimen (L N° 28.309 art.7).

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

A.

Impuesto a las Transacciones Financieras

(L No 28194-2004 -TUO LITPF-; DS No 150-2007 -EF-; DS No 047-2004 EF -RLITPF-)

La realización de depósitos o reembolsos en cuentas bancarias y fondos están generalmente sujetos al denominado *Impuesto a las Transacciones Financieras*, en adelante, ITF.

Hecho imponible

(TUO LITPF art.9)

El ITPF es un impuesto que grava las operaciones (en **moneda nacional o extranjera**) que se detallan a continuación:

- Los **depósitos o reembolsos** realizados en cuentas de entidades financieras supervisadas, excepto las realizadas entre cuentas de un mismo titular, dentro de la misma entidad o entre otras entidades.
- Los pagos a **entidades financieras** sin la utilización de cuentas, cualquiera que sea su denominación, los mecanismos utilizados (efectivo) y su instrumentación jurídica.
- La adquisición de **cheques**, certificados bancarios, cheques de viajero u otros instrumentos financieros, en los que no se utilicen cuentas.
- Los pagos y entregas de **dinero** efectuadas por entidades financieras sin la utilización de cuentas, cualquiera que sea su denominación, los mecanismos utilizados (efectivo) y su instrumentación jurídica.
- Los **giros** o envíos de dinero efectuados a través de:
 - ◆ entidades financieras, sin utilizar las cuentas;
 - ◆ empresas de transferencia de fondos o personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría.
- La entrega o recepción de **fondos** (propios o de terceros) que constituyan un sistema de pagos organizado (en Perú o en el exterior), sin intervención de una entidad financiera.
- Los **pagos** en un ejercicio gravable de una cuantía superior al **15%** de las obligaciones de personas que generan rentas de tercera categoría sin utilizar dinero en efectivo o Medios de Pago. En estos casos se aplica un tipo impositivo equivalente al doble del tipo ordinario (**1%**), sobre las cuantías que excedan del porcentaje anterior.
- Las siguientes operaciones efectuadas por **entidades financieras** (por cuenta propia) en las que no se utilicen cuentas por:
 - ◆ los pagos por adquisición de activos, excepto los realizados mediante arrendamiento financiero y los relativos a la adquisición de instrumentos financieros;
 - ◆ las donaciones y pagos que constituyan gastos o costes a efectos del Impuesto a la Renta, excepto los gastos financieros.
- Los pagos efectuados por entidades financieras a establecimientos afiliados a **tarjetas de crédito**, débito o de minoristas, sin utilizar cuentas.
- La entrega de **fondos a clientes** o deudores de entidades financieras o, con cargo a colocaciones otorgadas por dicha entidad, incluyendo las efectuadas mediante tarjetas de crédito, sin utilizar las cuentas.

El impuesto se **devenga** en el momento de realización de los anteriores hechos imposables (TUO LITPF art.14): Es decir al:

- efectuar la acreditación o débito en las cuentas (TUO LITPF art.9-a);
- efectuar los pagos (TUO LITPF art.9-b);
- adquirir los documentos (TUO LITPF art.9-c);
- entregar el dinero recaudado o cobrado (TUO LITPF art.9-d);
- ordenar el giro o envío de dinero (TUO LITPF art.9-e);
- ordenar el giro o envío de dinero, y al entregar al beneficiario el dinero girado o enviado (TUO LITPF art.9-e);
- entregar o recibir los fondos propios o de terceros referidos (TUO LITPF art.9-f);
- cierre del ejercicio (TUO LITPF art.9-g);
- efectuar o poner a disposición el pago o donación, en los supuestos referidos (TUO LITPF art.9-h e i);
- recibirse los fondos referidos (TUO LITPF art.9-j).

Sujeto pasivo

(TUO LITPF art.15)

Son **contribuyentes** del ITF:

- los titulares de las cuentas afectadas por el impuesto;
- las personas naturales, jurídicas y otras que realicen pagos, adquieran cheques de gerencia, ordenen recaudación o cobranza y ordenen giros o envíos de dinero;
- las entidades financieras, en relación las operaciones realizadas por cuenta propia.

Por otra parte, se consideran **agentes retenedores o perceptores** del impuesto (TUO LITPF art.16):

- las entidades financieras, por las operaciones señaladas (TUO LITPF art.9-a, b, c, d, i, j y art.9-e primer inciso);
- las Empresas de Transferencias de Fondos o las personas o entidades generadoras de rentas de tercera categoría distintas de las entidades financieras, por las operaciones señaladas (TUO LITPF art.9-e segundo inciso).

Exenciones

(TUO LITPF art.11)

Están exentas del ITF las operaciones detalladas en el Apéndice de esta Ley.

La exención se aplica siempre que el beneficiario presente a la entidad financiera una **declaración jurada** en la que identifique el número de cuenta en la que se realizan estas operaciones.

A continuación, se incluye una lista de algunas de las **exenciones más significativas** incluidas en el Anexo de la Ley. De esta manera, quedan exentas las acreditaciones o débitos en las cuentas:

- del sector público nacional;
- utilizadas para el sistema de detracciones;
- utilizadas por el empleador para el pago de remuneraciones o pensiones;
- de compensación por tiempo de servicios (CTS);
- utilizadas por las administradoras de fondos de pensiones (AFP);
- que las entidades financieras mantienen entre sí y con el Banco Central de Reserva del Perú;

- utilizadas por las administradoras de redes de cajeros automáticos, operadores de tarjetas de crédito, débito y de minoristas u operadoras de las tarjetas reconocidas como medio de pago;
- del fondo de seguro de depósitos;
- que mantienen las Bolsas de Valores en las entidades financieras, destinadas a la administración del fondo de garantía;
- Otras.

Base imponible

(TUO LITPF art.12)

La base imponible está constituida por el **valor de la operación** afecta, sin deducción alguna, debiendo además **considerarse** lo siguiente:

- La alícuota del Impuesto se aplica sobre el valor nominal del cheque de gerencia, certificado bancario, cheque de viajero u otro instrumento financiero.
- La base imponible por los pagos realizados en el ejercicio gravable sin utilizar dinero en efectivo o medios de pago está constituida por la cuantía que exceda del **15%** del total de las obligaciones del contribuyente.

Tipo de gravamen

(TUO LITPF art.10)

El tipo de gravamen del ITF equivale al **0.005%** del valor de la operación afecta.

El ITF constituye gasto deducible a efectos del Impuesto a la Renta (TUO LITPF art.19).

En el caso de sujetos generadores de **rentas de tercera categoría**, la deducción se aplica de acuerdo con las normas del impuesto a la renta. En el caso de sujetos generadores de rentas de otras categorías, la deducción tiene como límite la renta neta global, sin tener en cuenta la renta de quinta categoría, en su caso.

En las operaciones gravadas realizadas por los **fondos mutuos** de inversión en valores, fondos de inversión o fideicomisos bancarios o de titulización, el impuesto es deducido a efectos de determinar la renta neta atribuible a los partícipes, inversionistas, fideicomisarios, fideicomitentes o terceros.

Liquidación y pago del impuesto

(TUO LITPF art.17)

Están obligados a declarar y abonar el ITPF:

- Las **entidades financieras**, por las operaciones detalladas anteriormente (TUO LITPF art.9-a, b, c, d, h, i, j, y art.9-e inciso primero).
- La **Empresa de Transferencia de Fondos** u otra personas o entidades generadoras de rentas de tercera categoría distintas de las entidades financieras, por las operaciones señaladas (TUO LITPF art.9-e inciso segundo).

- Las personas naturales, jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, asociaciones de hecho de profesionales, comunidad de bienes, fondos mutuos de inversión en valores, fondos de inversión, fideicomisos bancarios o de titulización, así como los consorcios, “*joint ventures*” u otras formas de contratos de colaboración empresarial que lleven **contabilidad independiente** que:
 - ♦ organicen el sistema de pagos (TUO LITPF art.9-f).
 - ♦ realicen el pago (TUO LITPF art.9-g).

El impuesto es administrado por la SUNAT.

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

A. Derechos Arancelarios

(DLeg N° 1053-2008 y sus normas modificadoras)

Los derechos aduaneros aplicados a las importaciones están vinculados a su clasificación en base al arancel aduanero proporcionado por el sub-epígrafe **NANDINA**, que es determinado por la información proporcionada por el importador (a través de la factura u otra información complementaria), así como por el reconocimiento físico del oficial de aduanas en el momento de la inspección aduanera.

Los **impuestos aplicados** son:

- Derechos aduaneros *ad valorem*: (tipos del **0%**, **6%**, y **11%**).
- IVA: (**16%**).
- Impuesto de Promoción Municipal (**2%**).

Se pueden aplicar **otros impuestos**, dependiendo del tipo de bien, incluyendo los siguientes:

- Impuesto Selectivo sobre el Consumo (ISC).
- Derechos especiales.
- Antidumping y compensatorios.
- Percepción IVA.

No se aplican **restricciones** sobre las importaciones o exportaciones, aunque existe una lista limitada de productos que no pueden ser importados o exportados. Las exportaciones no están sujetas a ningún tipo de impuestos. La importación de la mayor parte de bienes de capital está sujeta a un tipo del **0%**.

El gobierno puede conceder **exenciones** de derechos en determinadas circunstancias y también a suspender temporalmente la aplicación de derechos sobre ciertos productos. Los derechos aduaneros son aplicados sobre una base *ad valorem* (valor CIF de los bienes importados). Los bienes son clasificados a efectos de derechos aduaneros en base al sistema armonizado.

De acuerdo con el **régimen de maquila**, los exportadores pueden solicitar una devolución de los derechos aduaneros abonados sobre:

- la importación de bienes contenidos en bienes exportados; o
- la importación de bienes consumidos durante la producción de bienes exportados.

La **tasa de devolución** es actualmente el **4%** del valor *FOB* del bien exportado, siempre que dicha cuantía no exceda del **50%** del coste de producción del bien. La devolución es efectuada para cada tipo de bien exportado y hasta los primeros **USD 20 millones** del valor de bienes exportados anualmente (el exceso no está sujeto a devolución).

A estos efectos, los **beneficiarios** del régimen de maquila son las compañías productoras/exportadoras cuyos costes de producción han sido incrementados por los derechos aduaneros abonados en la importación de:

- materias primas;
- productos intermedios; o
- piezas incorporadas o consumidas en la producción de los bienes exportados.

Conviene indicar que los combustibles u otras **fuentes de energía** utilizadas para generar calor o energía a efectos de la obtención de los bienes exportados no se consideran materia prima.

VII. Regímenes Simplificados

1. Nuevo Régimen Único Simplificado
2. Régimen MYPE Tributario

1. Nuevo Régimen Único Simplificado (nuevo RUS)

(DLeg N° 937-03, vigente desde 1-1-2014 actualizado por DLeg N° 1270-16; Rgto: DS N° 097-2004-EF)

El nuevo RUS es un régimen tributario que facilita la cumplimentación fiscal de los pequeños comerciantes y productores. El impuesto se aplica mediante un pago mensual fijo en base a sus compras e ingresos, reemplazando la obligación al pago de diversos tributos.

Sujeto pasivo

(DLeg N° 937-03 art.2)

Pueden ser incluidos en el nuevo RUS:

- Las personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas en Perú, que sólo obtengan rentas por la realización de actividades empresariales.
- Las personas naturales no profesionales, domiciliadas en Perú, que perciban rentas de cuarta categoría sólo por actividades de oficios.

Los sujetos del nuevo RUS pueden realizar conjuntamente actividades empresariales y actividades de oficios. En caso de sociedades conyugales, los ingresos provenientes de las actividades comprendidas en este Régimen percibidas por cualquiera de los cónyuges son consideradas en forma independiente por cada uno de ellos.

Por el contrario, **no pueden** formar parte de este Régimen los sujetos que incurren en cualquiera de los siguientes supuestos (DLeg N° 937-03 art.3.1):

- Cuando en el transcurso de un ejercicio gravable, la **cuantía de ingresos brutos** (excluidos lo provenientes de la enajenación de activos fijos) supera los **S/ 96.000,00**, o cuando en algún mes esos ingresos excedan del límite permitido para la categoría más alta del régimen. Esto último no se aplica a los sujetos dedicados a la venta de frutas, hortalizas, legumbres, etc., en mercados de abastos y al cultivo de productos agrícolas vendidos en estado natural, en tanto se encuentren ubicados en la «Categoría Especial».
- Realizan sus actividades en más de una **unidad de explotación**, bajo cualquier título.
- El valor de los **activos fijos afectos** a la actividad (excepto predios y vehículos), supera los **S/. 70.000,00**.
- Cuando en el ejercicio gravable la **cuantía de adquisiciones afectas** a la actividad (excluidas las adquisiciones de activos fijos) excede de **S/ 96.000,00**, o cuando en algún mes dichas adquisiciones superan el límite permitido para la categoría más alta de este régimen. Esto último no se aplica a los sujetos dedicados a la venta de frutas, hortalizas, legumbres, etc., en mercados de abastos y al cultivo de productos agrícolas vendidos en estado natural, que se encuentran ubicados en la «Categoría Especial».

Lo establecido en los **incisos segundo y tercero, anteriores no se aplica** a (DLeg N° 937-03 art.3.3):

- los pequeños productores agrarios, es decir, a las personas físicas que sólo realizan actividades agropecuarias, de extracción de madera y/o productos silvestres;
- las personas dedicadas a la actividad de pesca artesanal para consumo humano directo;
- los pequeños productores mineros y los productores mineros artesanales.

Tampoco pueden acogerse a este Régimen los sujetos que (DLeg N° 937-03 art.3.2):

- Prestan servicios de **transporte de carga de mercancías** con vehículos con una capacidad de carga superior o igual a 2 TM (dos toneladas métricas).
- Prestan servicios de **transporte** terrestre (nacional o internacional) de **pasajeros**.
- Efectúan y/o tramitan cualquier régimen, operación o destino **aduanero; excepto** contribuyentes:
 - ♦ con domicilio fiscal en zonas de frontera, con importaciones para el consumo no superiores a **US\$ 500** mensuales;
 - ♦ que efectúan exportaciones de mercancías a través de destinos aduaneros especiales;
 - ♦ que realizan exportaciones definitivas de mercancías, a través del despacho simplificado de exportación.
- Organizan cualquier tipo de **espectáculo público**.
- Son **notarios**, martilleros, comisionistas y rematadores; agentes corredores de productos, de bolsa de valores y/u operadores especiales que realizan actividades en la Bolsa de Productos; agentes de aduana; los intermediarios y auxiliares de seguros.
- Son titulares de **casinos**, máquinas tragamonedas y otros de naturaleza similar.
- Son titulares de **agencias de viaje**, propaganda y publicidad.
- Realizan **venta de inmuebles**.
- Desarrollan actividades de comercialización de **combustibles** líquidos y otros derivados de hidrocarburos.
- Entregan bienes en **consignación**.
- Prestan servicios de depósitos **aduaneros** y terminales de almacenamiento.
- Realizan alguna operación gravada con el **Impuesto Selectivo al Consumo**.
- Realizan operaciones afectas al Impuesto a la **Venta del Arroz Pilado**.

Impuestos comprendidos

(DLeg N° 937-03 art.4)

El nuevo RUS abarca los siguientes impuestos:

- el Impuesto a la **Renta**;
- el **IGV**; y
- el Impuesto de **Promoción Municipal** a pagar por los sujetos que opten por acogerse a este Régimen.

Por el contrario, el ISC no está incluido en el nuevo RUS (DS N° 097-2004-EF art.4).

Categorización

(DLeg N° 937-03 art.7.1)

Los sujetos que deseen formar parte de este Régimen deberán ubicarse en alguna de las categorías establecidas en la tabla siguiente:

Categorías	PARÁMETROS	
	Ingresos brutos o adquisiciones mensuales (Hasta S/.)	Adquisiciones mensuales (Hasta S/.)
1	5.000	5.000
2	8.000	8.000

No obstante, los siguientes sujetos pueden ubicarse en la denominada «**Categoría Especial**», siempre que el total de sus ingresos brutos y de sus adquisiciones anuales no exceda de **S/ 60,000.00** (DLeg N° 937-03 art.7.2):

- Sujetos dedicados exclusivamente a la **venta de frutas**, hortalizas, legumbres, tubérculos, raíces, semillas y demás bienes especificados en el Apéndice I de la Ley del IGV e ISC, realizada en mercados de abastos.
- Sujetos dedicados exclusivamente al **cultivo de productos agrícolas** y que vendan sus productos en su estado natural.

Estos contribuyentes deben presentar anualmente una **declaración jurada informativa** a la SUNAT, señalando sus **5** principales proveedores.

Los sujetos acogidos a este Régimen que no se ubican en **categoría** alguna, son incluidos en la categoría **2** hasta el mes en que comunican la que les corresponde (DLeg N° 937-03 art.7.3).

Tipo de gravamen

(DLeg N° 937-03 art.8)

Los sujetos del Régimen deben abonar una **cuota mensual**, cuyo importe se determina aplicando la siguiente tabla:

Categorías	Cuota mensual (S/.)
1	20
2	50

La cuota mensual aplicable a los contribuyentes ubicados en la «**Categoría Especial**» asciende a **S/ 0,00**.

Los sujetos de este Régimen sólo están obligados a emitir y entregar por sus operaciones, **comprobantes de pago** que no permitan ejercer el derecho al crédito fiscal ni ser utilizados para sustentar gasto y/o costo a efectos tributarios (DLeg N° 937-03 art.16).

De igual forma, los sujetos del RUS sólo deben **exigir facturas**, tiques o cintas emitidas por máquinas registradoras u otros documentos autorizados (a efectos de ejercer su derecho al crédito fiscal o ser utilizados para respaldar gastos o costes a efectos tributarios), a sus proveedores por las compras de bienes y por la prestación de servicios; así como recibos por honorarios, en su caso (DLeg N° 937-03 art.17).

Finalmente, los contribuyentes del RUS no están obligados a llevar **libros y registros contables** (DLeg N° 937-03 art.20). No obstante, deben conservar los comprobantes de pago emitidos y los que respalden sus adquisiciones en orden cronológico (DLeg N° 937-03 art.22).

Liquidación y pago del impuesto

(DLeg N° 937-03 art.10)

El pago de las cuotas establecidas se realiza **mensualmente**, de acuerdo con la categoría de los sujetos, de acuerdo con las normas establecidas por el SUNAT.

La obligación de presentar una declaración se considera cumplida con el pago de las cuotas mensuales, en relación con los tributos comprendidos en nuevo RUS. No obstante, la SUNAT puede solicitar que los sujetos declaren la **información** que estime necesaria, con ocasión del pago de la cuota mensual.

2. Régimen MYPE Tributario

(DLeg N° 1269-16; Reglamento DS N° 403-2016-EF)

El denominado *Régimen MYPE Tributario* -en adelante, RMT- (vigente desde 1-1-2017), reduce sensiblemente la carga tributaria de las pequeñas empresas y facilita la cumplimentación tributaria de los sujetos pertenecientes al Régimen (DLeg N° 1269-16 art.1).

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos de este régimen a las personas naturales y jurídicas, sucesiones indivisas y sociedades conyugales, las asociaciones de hecho de profesionales y similares que obtienen rentas de tercera categoría, domiciliadas en Perú, siempre que sus ingresos netos no superen las **1.700 UIT** en el ejercicio gravable (Ley del Impuesto a la Renta art.14).

Por el contrario, **no están incluidos** en el RMT (DLeg N° 1269-16 art.3):

- los contribuyentes vinculados directa o indirectamente (en función del capital) con otras personas naturales o jurídicas y cuyos ingresos netos anuales conjuntos son superiores a **1.700 UIT**;
- las sucursales, agencias o establecimientos permanentes en Perú de empresas extranjeras;
- los que hayan obtenido en el ejercicio gravable anterior ingresos netos anuales superiores a **1.700 UIT**.

Determinación del Impuesto a la Renta en el RMT

(DLeg N° 1269-16 art.4.1)

Los sujetos pasivos del RMT determinan su renta neta anual de acuerdo con las normas del régimen general del Impuesto a la Renta.

Tipo de gravamen

(DLeg N° 1269-16 art.5)

Esa renta está sujeta a gravamen de acuerdo con la escala de tipos progresivos siguientes:

Renta neta anual	Tipos (%)
Hasta 15 UIT	10
Más de 15 UIT	29,50

Pagos a cuenta

(DLeg N° 1269-16 art.6-1)

Los sujetos del RMT con ingresos netos anuales del ejercicio no superiores a las **300 UIT** deben declarar y abonar, con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio, una cuota equivalente al **1,0%** a los ingresos netos obtenidos en el mes.

Los sujetos incluidos en el RMT están obligados a llevar los siguientes **libros y registros contables** (DLeg N° 1269-16 art.11):

- Los contribuyentes con ingresos netos anuales **hasta 300 UIT**: Registro de ventas, Registro de Compras y el Libro Diario Simplificado.
- Los contribuyentes que **superan la cuantía** anterior deben llevar los libros y registros de acuerdo con lo que disponga la SUNAT.

Asimismo, Los contribuyentes del RMT, cuyos **activos netos al 31 de diciembre** del ejercicio gravable anterior sean superiores a **S/.1.000.000,00**, se encuentran afectos al Impuesto Temporal a los Activos Netos (DLeg N° 1269-2016 art.12).

VIII. Otros

No se aplican otros tipos de impuestos en Perú.

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Sub-nacionales

- A. Impuestos Generales sobre el Consumo
- B. Impuestos Selectivos
- C. Impuestos Municipales

A. Impuestos Generales sobre el Consumo

(Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal – TUO LTM)

1. Impuesto de Promoción Municipal

(TUO LTM art.76 y 77)

El denominado *Impuesto de Promoción Municipal (IPM)* es un impuesto general al consumo aplicado sobre las **operaciones sujetas al IGV**, a un tipo del **2%** y se rige por sus mismas normas (TUO LTM art.76 y 77).

B. Impuestos Selectivos

- 1. Impuesto a las Embarcaciones de Recreo
- 2. Impuesto al Rodaje

1. Impuesto a las Embarcaciones de Recreo

(TUO LTM art.81 a 85 aprobado por DS N° 156-2004-EF; Reglamento DS N° 057-2005-EF, del 10-05-2005)

Hecho imponible

(TUO LTM art.81)

Este impuesto, de periodicidad anual, grava a los propietarios o poseedores de las embarcaciones de recreo y similares obligadas a registrarse en las **Capitanías de Puerto**, entendiéndose como embarcaciones de recreo a aquellas que tienen propulsión a motor y/o vela, incluidas las motos náuticas.

Sujeto pasivo

(TUO LTM art.81)

Son las personas naturales y jurídicas, las sucesiones indivisas y sociedades conyugales que tengan la condición de **propietarias de las embarcaciones** al 1 de enero del año al que corresponde efectuar la declaración y pago del tributo. En caso de transferencia, el comprador (adquirente) se convierte en contribuyente del impuesto a partir del 1 de enero del año siguiente de producida la transferencia de propiedad.

Base imponible

(TUO LTM art.82)

Está constituida por el valor de adquisición, importación o de ingreso al patrimonio de la embarcación afecta.

El valor se compara frente a la **tabla de valores referenciales** aprobada anualmente por el Ministerio de Economía y Finanzas, debiendo considerarse a efectos del impuesto el mayor valor que resulte de dicha comparación.

Para el año **2021** la tabla de valores referenciales ha sido aprobada mediante la Resol Ministerial N° 036-2021-EF/15, publicada el 27-1-2021.

Tipo de gravamen

(TUO LTM art.82)

El tipo aplicable es el **5%** de la base imponible, y su pago se realiza de acuerdo con las normas anuales de la **SUNAT**, entidad encargada de la administración del impuesto, cuyo rendimiento es destinado al Fondo de Compensación Municipal.

No están afectas al impuesto (TUO LTM art.85):

- las embarcaciones de recreo de personas jurídicas, que no forman parte de su activo fijo; y
- las embarcaciones no obligadas a matricularse en las Capitanías de Puerto.

2. Impuesto al Rodaje

(TUO LTM art.78 y 79; DS 009-92-EF)

Este impuesto se aplica a los **vehículos que utilizan gasolina**. Ese impuesto es cobrado en la misma forma y oportunidad que el impuesto fiscal que afecte a las gasolineras. Se aplica a un tipo del **8%** sobre el valor de la venta de la gasolina que debe abonar **PETROPERU** al Banco de la Nación destinado al Fondo de Compensación Municipal, para luego distribuirse entre todos los Consejos de la República.

C. Impuestos municipales

(TUO de la Ley de Tributación Municipal - vigencia 21-9-2018)

1. Impuestos sobre la Propiedad

- a. Impuesto Predial
- b. Impuesto de Alcabala
- c. Impuesto al Patrimonio Vehicular

2. Impuestos selectivos

- a. Impuesto a las Apuestas
- b. Impuesto a los Juegos
- c. Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos

1. Impuestos sobre la Propiedad

- a. Impuesto Predial
- b. Impuesto de Alcabala
- c. Impuesto al Patrimonio Vehicular

a. Impuesto Predial

(TUO LTM art.8 a 20)

Hecho imponible

(TUO LTM art.8)

El denominado *Impuesto Predial* (en adelante, IP), es aplicado anualmente por los municipios, sobre los **predios urbanos o rústicos**.

A efectos del impuesto, se consideran **predios** a los terrenos, incluyendo los ganados al mar, a los ríos y a otros espejos de agua, así como las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de dichos predios, que no pudieran ser separadas sin alterar, deteriorar o destruir la edificación.

Sujeto pasivo

(TUO LTM art.9)

Son sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes del impuesto, las personas naturales o jurídicas **propietarias de los predios**, a 1 de enero del ejercicio en el que el impuesto resulta exigible.

Excepcionalmente, los concesionarios de obras públicas y de servicios efectuados al Estado, están sujetos al impuesto en relación con los bienes asignados en el contrato o proyecto, durante la duración del mismo. No obstante, las concesiones de bienes inmuebles forestales propiedad del Estado se encuentran exentas del tributo.

Los **predios sujetos a condominio** se consideran como pertenecientes a un solo dueño, salvo que los propietarios comuniquen a la respectiva Municipalidad el nombre de los propietarios y la participación que a cada uno corresponda.

El IP es **deducible** a efectos del Impuesto sobre la Renta empresarial.

Base imponible

(TUO LTM art.11)

La base imponible está constituida por el valor total de los predios del contribuyente ubicados en cada jurisdicción.

A efectos de determinar el **valor total de los predios**, se aplican los valores arancelarios de terrenos y valores unitarios oficiales de edificación vigentes al 31 de octubre del año anterior y las tablas de depreciación por antigüedad y estado de conservación, formuladas por el Consejo Nacional de Tasaciones (CONATA) y aprobadas anualmente mediante Resolución Ministerial.

Tipo de gravamen

(TUO LTM art.13)

El impuesto se aplica de acuerdo con la siguiente **escala** de tipos progresivos:

Base imponible (UIT)	Tipo (%)
Hasta 15	0,2
De 15 a 60	0,6
Más de 60	1,0

Las Municipalidades están facultadas para establecer una **cuantía mínima** a pagar equivalente al **0.6%** de la UIT vigente al 1 de enero del año al que corresponde el impuesto.

No están afectos al pago del impuesto los predios de **propiedad de** (TUO LTM art.17):

- El **gobierno central**, gobiernos regionales y gobiernos locales; excepto los predios entregados en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, durante la vigencia del contrato.

- Los **gobiernos extranjeros**, en condición de reciprocidad, a los predios destinados a residencias diplomáticas y consulares (incluidos los representantes), así como los predios de propiedad de los organismos internacionales reconocidos por el Gobierno que les sirvan de sede.
- Las **sociedades de beneficencia**, siempre que sean destinadas a sus fines específicos y no se efectúe actividad comercial en ellos.
- Las **entidades religiosas**, siempre que se destinen a templos, conventos, monasterios y museos.
- Las **entidades públicas** destinadas a prestar **servicios médicos** asistenciales.
- El **Cuerpo General de Bomberos**, siempre que el predio se destine a sus fines específicos.
- Las **Comunidades Campesinas y Nativas** de la sierra y selva, con excepción de las extensiones cedidas a terceros para su explotación económica.
- Las **universidades** y **centros educativos**, debidamente reconocidos, respecto de sus predios destinados a sus finalidades educativas y culturales, conforme a la Constitución.
- Las **concesiones** en predios **forestales del Estado** dedicados al aprovechamiento forestal y de fauna silvestre y en las plantaciones forestales.
- Los predios propiedad de **organizaciones políticas** (partidos, movimientos o alianzas políticas), reconocidos por el órgano electoral correspondiente.
- Los predios cuya titularidad corresponda a organizaciones de **personas con discapacidad** reconocidas por el CONADIS.
- Los predios propiedad de **organizaciones sindicales**, debidamente reconocidas.

Asimismo, se encuentran **exentos** del impuesto, los predios declarados monumentos integrantes del **patrimonio cultural** de la Nación por el Instituto Nacional de Cultura, siempre que sean dedicados a casa habitación o sean dedicados a sedes de instituciones sin fines de lucro, debidamente inscritas o sean declarados inhabitables por la Municipalidad respectiva.

En algunos casos, la **utilización del inmueble** (total o parcial) con fines lucrativos implica la pérdida de la exención.

Los predios siguientes pueden aplicar una **deducción** del **50%** en su base imponible, a efectos de la determinación del impuesto (TUO LTM art.18):

- Predios **rústicos** destinados a actividades agrarias, siempre que no se encuentren localizados en áreas urbanas.
- Los predios **urbanos** donde se localizan los Sistemas de Ayuda a la Aeronavegación.

Los **pensionistas** propietarios de un solo predio (a nombre propio o de la sociedad conyugal) destinado a vivienda, con ingresos brutos derivados de pensiones que no excedan de **1 UIT** mensual, pueden deducir de la base imponible del Impuesto Predial, una cuantía equivalente a **50 UIT** (TUO LTM art.19).

El uso parcial del inmueble con fines productivos, comerciales o profesionales no afecta a la deducción anterior. Esto mismo se aplica a las personas adultas no pensionistas.

Liquidación y pago del impuesto

(TUO LTM art.14 y 15)

Los contribuyentes están obligados a presentar una declaración jurada:

- anualmente, el último día hábil del mes de febrero, salvo que el municipio establezca una prórroga;
- cuando se efectúa cualquier transmisión de dominio o cuando se efectúan modificaciones en el predio superiores a **5 UIT**;
- cuando lo determine la administración tributaria, con carácter general.

El impuesto puede abonarse:

- al contado, hasta el último día hábil del mes de febrero de cada año;
- de forma fraccionada, hasta en cuatro cuotas trimestrales.

b. Impuesto de Alcabala

(TUO LTM art.21 a 29)

Las transmisiones (onerosas y lucrativas) de bienes inmuebles urbanos o rústicos, están sujetas a un impuesto aplicado por los municipios, denominado *Impuesto de Alcabala*.

Hecho imponible

(TUO LTM art.21 y 22)

El Impuesto de Alcabala grava las transferencias (onerosas y lucrativas) de bienes **inmuebles urbanos o rústicos**, incluyendo las ventas con reserva de dominio.

No se encuentra **afecta** al impuesto, la primera venta de inmuebles realizada por las empresas constructoras, salvo en la parte correspondiente al valor del terreno (TUO LTM art.22).

Sujeto pasivo

(TUO LTM art.23)

Se considera sujeto pasivo del Impuesto de Alcabala, en calidad de **contribuyente**, al comprador o adquirente del inmueble.

Base imponible

(TUO LTM art.24)

La base imponible del Impuesto de Alcabala está constituida por el valor de la transferencia, que no puede ser inferior al **valor de autoevalúo** del predio correspondiente al ejercicio en el que se produce la transferencia, una vez ajustado por el Índice de Precios al por Mayor (IPM) para Lima Metropolitana, determinado por el Instituto Nacional de Estadística e Informática.

Tipo de gravamen

(TUO LTM art.25)

El tipo del Impuesto de Alcabala es del **3%**, siendo de cargo exclusivo del comprador, sin admitir pacto en contrario.

Se aplica una **exención** del impuesto a las primeras **10 UIT** del valor del inmueble.

Exenciones

(TUO LTM art.27)

Se aplica una exención del Impuesto de Alcabala a:

- los anticipos de legítima;
- las transferencias producidas por causa de muerte;
- las resoluciones de los contratos de transferencia producidas antes del pago del precio;
- las transferencias de aeronaves y naves;
- las transferencias de derechos sobre inmuebles que no conllevan la transmisión de propiedad;
- las transferencias producidas por la división y partición de la masa hereditaria, de gananciales o de condóminos originarios;
- las transferencias de alícuotas entre herederos o de condóminos originarios.

Por el contrario, **no** se encuentran **sujetos** al impuesto (TUO LTM art.28):

- el Gobierno Central, las Regiones y los Municipios;
- los Gobiernos extranjeros y organismos internacionales;
- las entidades religiosas;
- el Cuerpo General de Bomberos Voluntarios del Perú;
- las Universidades y centros educativos.

c. Impuesto al Patrimonio Vehicular

(TUO LTM art.30 a 37 - DS 156-2004-EF; Reglamento DS N° 22-94-EF)

Hecho imponible

(TUO LTM art.30)

El denominado *Impuesto al Patrimonio Vehicular*, de periodicidad anual, grava la propiedad de todo tipo de **vehículos automóviles**, durante los **tres** primeros años posteriores a la primera inscripción del vehículo en el Registro de Propiedad Vehicular (TUO LTM art.30).

Sujeto pasivo

(TUO LTM art.31)

Son sujetos pasivos del Impuesto al Patrimonio Vehicular, en calidad de **contribuyentes**, las personas naturales o jurídicas propietarias de los vehículos gravados a **1** de enero del año.

En caso de **transferencia del vehículo**, el adquirente asume la condición de contribuyente a partir del 1 de enero del año siguiente de producido el hecho.

Base imponible

(TUO LTM art.32)

La base imponible del Impuesto al Patrimonio Vehicular está constituida por el **valor original de adquisición, importación o de ingreso al patrimonio**, según conste en el comprobante de pago correspondiente, incluidos los impuestos.

Este valor, en ningún caso, puede ser inferior al incluido en la **tabla referencial** aprobada anualmente por el Ministerio de Economía y Finanzas.

Tabla de valores referenciales

Los medios de información utilizados para la elaboración de esa tabla corresponden a la difundida, en forma directa o a través de revistas especializadas, por los representantes de la marca de vehículos automotores comercializados en el país, y a la proporcionada por el **Servicio de Administración Tributaria** de la Municipalidad Metropolitana de Lima. A efectos de cubrir la existencia de marcas y modelos no identificados en dicha información, se ha determinado un valor promedio según la categoría de los vehículos.

Se ha considerado una **depreciación anual** del **10%**.

La Resol Ministerial N° 015-21-EF/15 de aprobación de la **Tabla de valores referenciales** de Vehículos a efectos de determinar la base imponible del Impuesto al Patrimonio Vehicular correspondiente al **ejercicio 2021** se ha publicado el **12-1-2021**.

Tipo de gravamen

(TUO LTM art.33)

El tipo aplicado a la base imponible del Impuesto al Patrimonio Vehicular es el **1%**.

En ningún caso la **cuantía a abonar** puede ser inferior al **1,5%** de la UIT vigente a 1 de enero del año correspondiente al impuesto.

Exenciones

(TUO LTM art.37)

No se encuentran sujetos al pago del Impuesto al Patrimonio Vehicular, los **vehículos** de las siguientes entidades:

- el Gobierno Central, las Regiones y los Municipios;
- los Gobiernos extranjeros y organismos internacionales;
- las Entidades religiosas;
- el Cuerpo General de Bomberos Voluntarios del Perú;
- las Universidades y centros educativos;
- los vehículos de propiedad de las personas jurídicas que no formen parte de su activo fijo;
- los vehículos nuevos de pasajeros con antigüedad no mayor de tres (3) años de propiedad de las personas jurídicas o naturales, debidamente autorizados a prestar servicios de transporte público masivo. La exención permanece vigente por el tiempo de duración de la autorización correspondiente.

Liquidación y pago del impuesto

(TUO LTM art.34 a 36)

Los contribuyentes están obligados a presentar una **declaración jurada**:

- anualmente, el último día hábil del mes de febrero, salvo que el municipio establezca una prórroga;
- cuando se efectúa cualquier transmisión de dominio;
- cuando lo determine la administración tributaria, con carácter general.

El impuesto puede **abonarse**:

- al contado: hasta el último día hábil del mes de febrero de cada año;
- de forma fraccionada: hasta en cuatro cuotas trimestrales.

En caso de **transferencias de vehículos**, el transmisor debe abonar la totalidad del impuesto adeudado correspondiente hasta el último día hábil del siguiente de producida la transferencia.

2. Impuestos Selectivos

a. Impuesto a las Apuestas

b. Impuesto a los Juegos

c. Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos

a. Impuesto a las Apuestas

(TUO LTM art.38 a 47)

Hecho imponible

(TUO LTM art.38)

El *Impuesto a las Apuestas* grava los ingresos de las entidades organizadoras de **eventos hípicos y similares**, en los que se realizan apuestas.

Sujeto pasivo

(TUO LTM art.40)

El sujeto pasivo del Impuesto a las Apuestas es la **empresa** o institución que realiza las actividades gravadas.

Base imponible

(TUO LTM art.41)

El Impuesto a las Apuestas es de periodicidad mensual y se determina en base a la diferencia entre el **ingreso total** mensual por concepto de apuestas y la **cuantía total** de los premios otorgados en el mismo mes.

Tipo de gravamen

(TUO LTM art.42)

El tipo aplicable del Impuesto a las Apuestas es el siguiente:

- Impuesto a las **Apuestas**, el **20%**;
- Impuesto a las **Apuestas Hípicas**, el **12%**.

Liquidación y pago del impuesto

(TUO LTM art.45 y 46)

Los contribuyentes están obligados a presentar una **declaración jurada mensual** que incluya la cuantía total de ingresos percibidos en el mes por cada tipo de apuesta y el total de los premios otorgados, de acuerdo con las normas del municipio correspondiente.

El Impuesto se debe abonar dentro de los **plazos** previstos en el Código Tributario.

b. Impuesto a los Juegos

(TUO LTM art.48 a 53)

Hecho imponible

(TUO LTM art.48)

El *Impuesto a los Juegos*, de periodicidad mensual, grava la realización de **actividades de juegos** (loterías, bingos, y rifas), así como la obtención de premios en juegos de azar. Este impuesto no se aplica a los hechos imposables citados en el Impuesto a las Apuestas, analizado anteriormente.

Sujeto pasivo

(TUO LTM art.49)

El sujeto pasivo del Impuesto a los Juegos es:

- la **empresa** o institución que realiza las actividades gravadas, así como
- quienes **obtienen los premios**.

En caso de que el impuesto recaiga sobre los premios, las empresas o personas organizadoras actúan como **agentes retenedores**.

Base imponible

(TUO LTM art.50)

La base imponible del Impuesto a los Juegos se **determina**:

- Para el juego de **bingo, rifas, sorteos** y similares, así como para el juego de **pinball**, juegos de **video** y demás **juegos electrónicos**: por el valor nominal de los cartones, boletos, fichas o cualquier otro medio utilizado en el funcionamiento o alquiler de los juegos.

- Para las **Loterías y otros juegos de azar**: por la cuantía o valor de los premios. En caso de premios en especie, la base imponible está constituida por el valor del mercado del bien.

Las **modalidades de cálculo** del impuesto previstas son excluyentes entre sí.

Tipo de gravamen

(TUO LTM art.51)

El Impuesto a los Juegos, de periodicidad mensual, se determina aplicando a la base imponible indicada anteriormente los siguientes tipos:

- **bingos, rifas y sorteos**: el **10%**;
- **pinball**, juegos de **video** y demás **juegos electrónicos**: **10%**;
- **loterías** y otros juegos de azar: **10%**.

Liquidación y pago del impuesto

Los contribuyentes y agentes de retención están obligados a abonar el impuesto dentro de los **12 días** hábiles del mes siguiente en la forma establecida por la administración tributaria (TUO LTM art.53).

La administración y fiscalización del impuesto está asignada a (TUO LTM art.52):

- la Municipalidad del Distrito: en el caso de los juegos previstos en el (TUO LTM art.50-1);
- la Municipalidad de la Provincia en cuya jurisdicción se encuentre localizada la sede social de las empresas organizadoras de los juegos indicados en el (TUO LTM art.50-2).

c. Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos

(TUO LTM art.54 a 59)

Hecho imponible

(TUO LTM art.54)

El *Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos* grava la cuantía abonada por **presenciar o participar** en los espectáculos públicos no deportivos realizados en locales y parques cerrados.

El impuesto se **devenga** en el momento del pago del derecho de ingreso al espectáculo.

Sujeto pasivo

(TUO LTM art.55)

Son sujetos pasivos del impuesto las personas que **adquieren las entradas** para asistir a los espectáculos.

Son **responsables tributarios**, en calidad de agentes perceptores del Impuesto, las personas que organizan los espectáculos, siendo responsable solidario al pago de este el director del local donde se realiza el espectáculo afecto.

Base imponible

(TUO LTM art.56)

La base imponible del impuesto está constituida por el **valor de la entrada** para presenciar o participar en los espectáculos.

En caso de que el valor de la entrada, asistencia o participación en los espectáculos se **incluyan servicios** de juego, alimentos o bebidas, u otros, la base imponible no puede ser inferior al **50%** de dicho valor total.

Tipo de gravamen

(TUO LTM art.57)

El Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos se **calcula** aplicando a la base imponible los tipos de gravamen siguientes:

- Espectáculos **taurinos**: el **10%** y **5%**, en función de que el valor medio ponderado de la entrada supere, o no el **0,5%** de una unidad impositiva tributaria (UIT), respectivamente.
- Carreras de **caballos**: **15%**.
- Espectáculos **cinematográficos** y otros espectáculos públicos: **10%**.
- Conciertos de **música** en general: **0%**.
- Espectáculos folclóricos, teatro, música clásica, ópera, ballet, etc.: **0%**.
- **Otros** espectáculos públicos: **10%**.

Liquidación y pago del impuesto

Los agentes perceptores del tributo están obligados a presentar una declaración jurada informativa sobre los boletos a utilizar, con una **anticipación de 7 días** antes de su puesta a disposición del público.

En caso de **espectáculos temporales**, el agente perceptor debe depositar una garantía equivalente al **15%** del impuesto, en base al aforo del local del espectáculo. Dicha cuantía constituye un pago a cuenta del impuesto final (TUO LTM art.55).

El impuesto debe abonarse de la **forma** siguiente (TUO LTM art.58):

- En caso de **espectáculos permanentes**, el segundo día hábil de cada semana, por los realizados en la semana anterior.
- En el caso de **espectáculos temporales**, la administración tributaria está facultada para determinar y exigir el pago del impuesto en la fecha y lugar de realización del evento.

La administración y recaudación del tributo corresponde a la Municipalidad Distrital en la que se realiza el espectáculo (TUO LTM art.59).

Sección 3

Contribuciones Sociales

(L N° 26790; DL N° 19990 y sus normas modificadoras)

Contribuciones de salud

Los empleadores deben realizar contribuciones al Sistema Nacional de Salud y Seguridad Social (**ESSALUD**), a un tipo del **9%** sobre las retribuciones totales del empleado -salario diario, incrementado por un pago adicional, en efectivo o en especie, excluyendo las gratificaciones legales abonadas cada 6 meses- (L N° 26790 art.6).

La **remuneración mínima** asegurable mensual no puede ser inferior a la Remuneración Mínima Vital, establecida oficialmente (S/. 930, a 31-10-2018) (DS N° 004-18-TR).

Los trabajadores pueden **optar por afiliarse** al:

- Sistema Nacional de Salud (**EsSalud**); o
- Sistema de Salud Privada (**EPS**).

En esta última opción, el **25%** de la cuantía abonada al EPS puede ser utilizada por el empleador como un **crédito a compensar** frente a las contribuciones a EsSalud (L N° 26790 art.16).

Contribuciones a fondos de pensiones

Los empleadores deben efectuar retenciones mensuales para contribuciones a los fondos de pensiones equivalentes al:

- **13%** de la remuneración percibida por el empleado, en los casos en los que el empleado está afiliado al Sistema Nacional de Pensiones (**SNP**).
- **12,4%**, en los casos en los que el empleado está afiliado al Sistema Privado de Pensiones (**SPP**).

En este último caso, el **10%** corresponde a la **cuenta de pensión personal** y aproximadamente un **2,4%** a los **seguros y comisiones** por gestión del fondo.

Otras contribuciones: SENATI y SENCICO

Las empresas industriales con un promedio superior a **20** trabajadores están sujetas a la denominada Contribución al **Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial** - SENATI- (creada por la L N° 26272), que genera un beneficio para la mejora de la formación y el desempeño de las actividades de tipo industrial llevadas a cabo por las empresas aportantes.

La **base imponible** de la contribución está constituida por la cuantía total de las remuneraciones mensuales del personal dedicado a la actividad industrial y a labores de instalación, reparación y mantenimiento.

El **tipo** aplicable de la contribución es del **0,75%**.

Por otra parte, las empresas dedicadas a la construcción también deben efectuar contribuciones al **Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción** - SENCICO- (L N° 26485).

El **hecho imponible** de la contribución lo constituyen los beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales. La contribución financia la formación de los trabajadores de la industria de la construcción.

El **tipo** de la contribución es del **0,2%**, que se aplica a la base imponible, constituida por los ingresos facturados a los clientes por los bienes y servicios incluidos en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme - CIIU Construcción revisión IV.

Seguro por trabajos de alto riesgo

Los empleados que realizan actividades de alto riesgo establecidas en la L 26790, tales como la extracción de minerales y fundición de hierro y acero, entre otras, deben disponer de un **seguro complementario** por trabajo de alto riesgo, que proporciona cobertura tal como los cuidados de salud, las pensiones de discapacidad temporal o permanente y los gastos de sepelio relacionados con accidentes de trabajo o enfermedades profesionales. Este seguro es obligatorio y debe ser abonado por el empleador.

Los **tipos aplicables** varían entre el **0,53%** y el **1,55%**, de la cuantía total de la nómina, dependiendo del grado de riesgo de la actividad del empleador.

También existen **sistemas de seguridad social** alternativos aplicables a los autónomos, así como a las personas físicas desempleadas.

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



República Dominicana

Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central

**Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos
Subnacionales**

Sección 3. Contribuciones Sociales

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	1081
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	1081
A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas	1081
B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas	1091
C. Impuesto sobre Activos	1099
II. Impuestos sobre la Propiedad	1101
A. Impuesto sobre la Propiedad Inmobiliaria, Vivienda Suntuaria y Solares Urbanos No Edificados	1101
B. Impuesto a las Transferencias Patrimoniales	1103
C. Impuesto sobre Registro e Inscripción de Vehículos de Motor	1103
D. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	1104
E. Impuesto Adicional sobre Operaciones Inmobiliarias	1107
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	1108
A. Impuesto sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios	1108
IV. Impuestos Selectivos	1114
A. Impuesto Selectivo al Consumo	1114
B. Impuesto al Consumo de Combustibles Fósiles y Derivados del Petróleo	1120
C. Contribución de Salida	1122
D. Impuesto sobre Fósforos	1122
V. Impuestos sobre Transacciones Financieras	1122
VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior Aranceles de Importación	1123
VII. Régimen Simplificado de Tributación.....	1123
VIII. Otros	1126
A. Impuesto de Circulación de Vehículos de Motor	1126
B. Impuesto de Casinos	1127
C. Impuesto Único a las Bancas de Loterías y de Apuestas Deportivas	1127

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Sub-nacionales.....1127

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales1128

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados
- VIII. Otros tributos

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas
- B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas
- C. Impuesto sobre Activos

A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas

(CT Título II y sus normas modificadoras; Reglamento 139-98 de aplicación del Título II-RISR)

El sistema dominicano del Impuesto de Sociedades está basado en el **principio de territorialidad**, por lo que el impuesto solo se aplica a las rentas empresariales derivadas de fuentes dominicanas.

Las empresas están obligadas a **pagar la cuantía mayor** del impuesto:

- sobre la renta de sociedades aplicado al tipo vigente del **27%** sobre la renta neta imponible; o
- al activo aplicado al tipo vigente del **1%**.

Sujeto pasivo

El Impuesto sobre la Renta¹ se aplica a las personas jurídicas (residentes y no residentes) que derivan rentas de fuente dominicana.

Se consideran **personas jurídicas** (CT art.297):

- las sociedades de capital y las empresas individuales de responsabilidad limitada;
- las empresas públicas con rentas de naturaleza comercial;
- las sucesiones indivisas;
- las sociedades de personas y de hecho;
- las sociedades irregulares;
- los Negocios de Único Dueño;
- las Zonas Francas.

Las personas jurídicas se consideran **domiciliadas en la República Dominicana**, si están constituidas de acuerdo con las leyes dominicanas y tienen su sede principal en la República Dominicana. El domicilio puede ser aquel estipulado en su ley de creación o el que figure en los documentos constitutivos (CT art.12-e).

Se consideran personas jurídicas **no residentes** a aquellas que (CT art.50-c párrafo I):

- actúan en la República Dominicana a través de un establecimiento permanente;
- tienen su sede de dirección y control del conjunto de sus actividades económicas, comerciales, financieras o de otra índole, en territorio dominicano, con independencia del lugar donde realicen esas actividades o se hallen sus activos;
- debido a la cuantía y características de las rentas obtenidas en territorio dominicano, así lo requiera la Administración tributaria.

Base imponible

Las personas jurídicas **residentes** o domiciliadas en la República Dominicana, tributan por sus rentas de fuente dominicana y por las de fuente extranjera, provenientes de inversiones y ganancias financieras (CT art.269).

Entre estas últimas se encuentran: los dividendos, los intereses de préstamos o depósitos, las ganancias por operaciones bancarias y financieras, bonos, cédulas, títulos, letras y otros valores mobiliarios o títulos del mercado de capitales (RISR art.2).

Por el contrario, las personas jurídicas y las entidades **no residentes** o no domiciliadas solo están sujetas al impuesto sobre sus rentas de fuente dominicana (CT art.270). De esta manera:

- Las personas jurídicas y entidades no residentes que obtienen rentas en territorio dominicano mediante un establecimiento permanente tributan por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, de acuerdo con lo dispuesto para personas jurídicas. No obstante, estos

¹ Se entiende por **renta**, a todo ingreso que constituye una utilidad o beneficio producido por un bien o actividad, así como los incrementos de patrimonio realizados por el contribuyente, cualquiera que sea su naturaleza origen o denominación (CT art.268). Por otra parte, Se consideran **rentas no declaradas**, a los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado, así como todos los bienes o derechos, propiedades o adquisiciones que no se correspondan con la renta o patrimonio declarado por el contribuyente. De esta manera, todas las rentas no declaradas deben incluirse en la base imponible del impuesto en el periodo que sean descubiertas, salvo que el contribuyente demuestre que ha sido titular de los bienes y derechos en una fecha anterior a la del periodo de prescripción. Los incrementos de patrimonio no pueden ser justificados con beneficios u utilidades provenientes de actividades ilícitas.

establecimientos permanentes no adquieren por este motivo el carácter de residentes (CT art.270 párrafo I).

- Las personas jurídicas y entidades no residentes que obtienen rentas **sin mediación de establecimiento permanente** tributan de forma separada por cada una de las rentas sometidas a gravamen que perciban.

Con **carácter general**, se consideran rentas de fuente dominicana (CT art.272):

- Las que provienen de todo tipo de **capitales, bienes o derechos** localizados o utilizados en la República Dominicana.
- Las obtenidas por la realización de **actividades comerciales**, industriales, agropecuarias, mineras y similares en la República Dominicana.
- Las derivadas de la explotación de cualquier tipo de **propiedad industrial**, o del «saber hacer» (*Know How*).
- Las procedentes de la prestación de servicios de **asistencia técnica** desde el exterior o en la República Dominicana.
- Las originadas en **préstamos** de cualquier tipo.
- Los intereses de los **bonos** emitidos por personas jurídicas domiciliadas y de préstamos garantizados por inmuebles ubicados en la República Dominicana.
- Las que provienen del **inquilinato y arrendamiento**.
- Las rentas de la **exportación de mercancías** producidas o adquiridas en la República Dominicana, aunque las operaciones sean realizadas por filiales, sucursales, o entidades extranjeras (CT art.273).

También se consideran de fuente dominicana, las rentas derivadas por contribuyentes que realizan determinadas actividades. Estas rentas se determinan en base a la aplicación de un determinado **porcentaje presunto** a los ingresos brutos². De esta manera, se consideran rentas de fuente dominicana:

- Las derivadas por **empresas de transporte** extranjeras en operaciones efectuadas desde la República a otros países. Estas empresas, se presume que obtienen un beneficio neto mínimo del **10%** de la cuantía bruta de los fletes por pasajes y cargas. Las compañías nacionales de transporte son objeto de esta misma presunción cuando no resulta posible determinar su renta neta (CT art.274).
- Las obtenidas por **compañías de seguros** extranjeras (con o sin EP en la República Dominicana), las cuales se presume que obtienen un beneficio neto mínimo equivalente al **10%**. Esta presunción también se aplica a las compañías de seguros dominicanas, cuando su renta societaria no pueda ser determinada (CT art.275).
- Se presume que la renta neta mínima de fuente dominicana obtenida por los productores, distribuidores o intermediarios de **películas cinematográficas** extranjeras exhibidas en la República Dominicana, es equivalente al **15%** del precio percibido, cualquiera que sea la forma en que se opere la retribución (CT art.276).
- Se presume que la renta neta mínima de fuente dominicana obtenida por las empresas de **comunicaciones** es equivalente al **15%** de sus ingresos brutos. Las empresas dominicanas de comunicaciones también son objeto de esta presunción cuando no se puede determinar la renta neta obtenida en una forma más objetiva (CT art.277).
- Cuando no resulta posible determinar la renta neta de las personas o empresas que realizan actividades **agropecuarias y forestales**, la administración tributaria puede realizar su estimación en base a diversos indicadores. Si no dispone de la citada información, se presume que es equivalente al **10%** del valor de los inmuebles en los que realizan sus las actividades (CT art.278).

² Se consideran **ingresos brutos** del contribuyente, a la totalidad de los ingresos percibidos por la venta y permuta de bienes o servicios, menos los descuentos y devoluciones aplicados en la venta de los anteriores, en cuantías justificables, antes de aplicar el Impuesto Selectivo al Consumo y el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), durante el periodo fiscal. Las comisiones y los intereses son considerados también como ingreso bruto.

El concepto de **renta bruta** incluye todos los ingresos provenientes de cualquier tipo de fuente, una vez ajustados por el coste fiscal de los bienes vendidos. Dentro de la «renta bruta» se incluyen, sin que ello signifique limitación alguna (CT art.283):

- las contraprestaciones por **servicios prestados** (honorarios, comisiones, etc.);
- las derivadas de negocios o del **ejercicio de una profesión** o actividad económica;
- las derivadas de las **actividades comerciales** (regulares u ocasionales) y demás ganancias;
- los **intereses** de cualquier tipo;
- los **alquileres** o arrendamientos;
- los ingresos procedentes de la transferencia de **marcas de fábrica**, derechos de **patente** y conceptos similares.

Por su parte, la **renta imponible** está constituida por la renta bruta minorada por las deducciones (CT art.284).

Para determinar la renta neta imponible se restan de la renta bruta los gastos necesarios efectuados para obtenerla, mantenerla y conservarla (CT art.287).

Rentas exentas

(CT art.299)

Los siguientes elementos de renta no se encuentran **sujetos** al impuesto sobre la renta:

- Las rentas del **Estado** e instituciones públicas que no provengan de la realización de actividades empresariales.
- Las rentas de las **Cámaras de Comercio y Producción**.
- Las rentas de las **instituciones religiosas** obtenidas por razón directa del culto.
- Las rentas derivadas por **entidades sociales sin fines de lucro**, excepto las entidades constituidas como sociedad.
- Las rentas de las **asociaciones deportivas** sin fines de lucro y de los inmuebles de su propiedad.
- Los **aportes al capital social** recibidos por las sociedades.
- La adquisición de bienes por **sucesión o donación**.
- Los **dividendos en acciones** abonados por una sociedad a sus accionistas.
- Los **dividendos en efectivo** abonados por una sociedad a sus accionistas, siempre que se haya efectuado la retención correspondiente.

Deducciones

(CT art.285 y 286; RISR art.17 s.)

En la normativa del impuesto sobre la renta dominicano, el término deducciones representa las minoraciones de la renta bruta autorizadas al contribuyente (CT art.285).

Cuando el contribuyente incurre en gastos para obtener, mantener o conservar **rentas gravadas y exentas**, y no existe otro medio de probar lo contrario, la deducción se debe efectuar en la proporción respectiva en que se han efectuado tales gastos. Estos gastos deducibles deben haber sido efectivamente realizados y no exceder de lo que usualmente corresponda (CT art.286).

Sin embargo, cuando la naturaleza de las actividades y/o bienes lo justifique, la Administración puede disponer o autorizar que la determinación de la parte de los gastos que afectan la renta exenta se calcule en forma distinta, para lo cual se debe mantenerse contabilidad organizada (RISR art.35).

Gastos deducibles

Para determinar la renta neta imponible, el contribuyente puede deducir de la renta bruta aquellos gastos efectuados que resulten necesarios para obtenerla, mantenerla y conservarla (CT art.287).

Los contribuyentes que efectúan pagos superiores a **RD\$ 50.000,00**, están obligados a utilizar aquellos medios establecidos en el sistema de **intermediación bancaria y financiera** que permitan identificar al beneficiario para poder justificar los gastos efectuados, a efectos tributarios (CT art.287-a párrafo I). Esta cuantía puede ser actualizada por la inflación publicada por el Banco Central de la República Dominicana (CT art.287-a párrafo II).

Se consideran incluidos en los gastos deducibles de las rentas provenientes de **actividades empresariales**, los siguientes (CT art.287 párrafo III):

- Los **intereses y gastos** de las deudas por la adquisición, mantenimiento y/o explotación de bienes productores de rentas gravadas. También son deducibles los intereses sobre la financiación de importaciones y préstamos del exterior, una vez efectuada y abonada la retención correspondiente (CT art.287-a).

Cuando los gastos constituyan para el prestamista rentas gravadas por CT art.306 o 306 bis, la cuantía deducible no podrá exceder del valor resultante de multiplicar la cuantía total de intereses devengados en el periodo impositivo (I) por **tres veces** la relación existente entre el saldo promedio anual del capital contable (C) y el saldo promedio anual de todas las deudas (D) del contribuyente que devengan intereses ($1*3(C/D)$).

Esta limitación no se aplica a las entidades financieras supervisadas. Los intereses no deducidos en un ejercicio pueden ser deducidos en un **plazo máximo** de 3 años desde su devengo.

- Los **impuestos y tasas** que gravan bienes utilizados para la obtención de rentas (que no constituyan un crédito o impuesto adelantado), a efectos del pago de tributos distintos del Impuesto Sobre la Renta (CT art.287-b).
- Las **primas de seguros** que cubren riesgos sobre bienes productores de renta (CT art.287-c).
- Las **pérdidas extraordinarias** sufridas por bienes productores de renta, no compensadas por seguros o indemnizaciones (CT art.287-d).
- La **depreciación fiscal** de los activos utilizados en la explotación y por el agotamiento de depósitos minerales (CT art.287-e y f).³
- La **amortización** de bienes intangibles (CT art.287-g).⁴
- Las pérdidas por **cuentas incobrables**, o las cuantías asignadas a un fondo de reserva para estas cuentas (CT art.287-h).⁵
- Las **donaciones** a instituciones de Bien Público, con un límite del 5% de la renta neta imponible del ejercicio, una vez efectuada la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores (CT art.287-i).
- Los gastos de **investigación y experimentación**. Previa autorización de la Administración tributaria, el contribuyente puede tratar los gastos incurridos o los pagos realizados en investigación y experimentación en el ejercicio, como gastos corrientes sin añadirlos a la cuenta del capital. Este tratamiento debe ser aplicado durante el ejercicio fiscal y los años siguientes, a menos que la Administración tributaria autorice un método diferente para todos o una parte de los citados gastos. Lo anterior no se aplica a la tierra o a los bienes depreciables, ni a los gastos (incurridos o abonados) en la investigación, localización, ampliación de depósitos naturales (CT art.287-j).

3 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

4 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

5 Ver Reserva y provisiones, más adelante.

- Las **pérdidas** sufridas por las personas jurídicas, la cuales podrán ser deducidas de las utilidades obtenidas en los ejercicios siguientes, sin que esta compensación pueda extenderse más allá de 5 años (CT art.287-k)⁶.
- Los aportes a **planes de pensiones y jubilaciones** efectuados en beneficio de los trabajadores, con un **límite** del 5% de la renta imponible del ejercicio (CT art.287-l).
- Los contribuyentes personas físicas (excepto asalariados), que realizan **actividades económicas**, pueden deducir de su renta bruta los gastos directa y predominantemente vinculados con la actividad, que sean necesarios para obtener, mantener y conservar la renta gravada (CT art.287-m). En cualquier caso, las personas físicas que efectúan este tipo de deducciones no pueden hacer uso de la exención contributiva general (CT art.296).
- Las provisiones realizadas por **entidades bancarias** debidamente autorizadas (CT art.287-n).⁷

En adición a las deducciones anteriores y sin carácter limitativo, son también deducibles los siguientes conceptos (RISR art.36):

- Los gastos por atenciones a clientes debidamente justificados e identificados, siempre que el comprobante de gasto incluya el nombre de la persona perceptora y de la empresa o institución a ella vinculada.
- Los gastos de viaje y hospedaje vinculados con la actividad de la empresa, incluyendo en el comprobante sobre el evento causante.
- Los gastos incurridos en la celebración de convenciones celebradas en la República Dominicana. En caso de pagos a personas físicas los gastos son deducibles si se ha efectuado la retención correspondiente.

Gastos no deducibles

No se consideran deducibles, sin que esta relación sea limitativa, los siguientes gastos (CT art.288):

- Los **gastos personales** del propietario, socio o representante.
- Las **cuantías retiradas** por el propietario, socios o accionistas a cuenta de las ganancias.
- Los **sueldos** y remuneraciones del propietario, familiares y socios sin que medie una efectiva prestación de servicios.
- Las **pérdidas** provenientes de operaciones ilícitas.
- El **impuesto** sobre la renta, los impuestos sobre sucesiones y donaciones y los impuestos, tasas y derechos incurridos para construir, mantener y conservar bienes de capital, salvo que hayan sido computados como parte del coste en su enajenación. Tampoco son deducibles los recargos, multas e intereses aplicados por incumplimiento de las normas tributarias.
- Los **gastos sin comprobantes** fehacientes.
- Las **remuneraciones** a personas u organismos que actúan en el extranjero, en caso de que no se demuestre que efectivamente la empresa del país haya obtenido a través de estos organismos, rentas de fuente dominicana.
- Las **utilidades** del ejercicio destinadas a reservas o aumentos de capital.

Además de los gastos no deducibles consignados anteriormente, no se consideran gastos deducibles los siguientes (RISR art.40):

- Las **gratificaciones**, aguinaldos, bonificaciones y otros gastos similares abonados a los trabajadores como remuneración extraordinaria, cuando la entrega se realiza fuera del plazo de presentación

⁶ Ver Pérdidas, más adelante.

⁷ Ver Reserva y provisiones, más adelante.

de la Declaración Jurada. En este caso, la deducción puede efectuarse en el ejercicio en que sean abonados efectivamente.

- Las **deducciones de inventario** constituidas para hacer frente a fluctuaciones de precios o contingencias de cualquier tipo.
- Las cuantías destinadas a la **adquisición de bienes** y a la realización de mejoras de carácter permanente, así como los gastos vinculados con dichas operaciones: costas judiciales, impuestos, tasas y otros análogos que forman parte del coste del bien.
- Los **pagos a accionistas** mediante acciones preferentes. Estos pagos son considerados dividendos y sujetos a la retención correspondiente.

Depreciación y amortización

(CT art.287-e)

Los contribuyentes del impuesto pueden deducir de la renta bruta las amortizaciones por desgaste, agotamiento y antigüedad, así como las pérdidas por desuso de los activos utilizados en la explotación.

Se consideran **depreciables**, aquellos activos utilizados en la actividad de la empresa que pierden valor a causa de desgaste, deterioro o desuso, con exclusión de los terrenos.

La **cuantía permitida** para la deducción por depreciación en el ejercicio fiscal, para cualquier categoría de activos, se determina aplicando a la cuenta de activos, al cierre del año fiscal, el porcentaje aplicable para esa categoría de bienes.

Los bienes depreciables deben ser **ubicados** en alguna de las tres categorías siguientes:

Categoría 1. Edificaciones y sus componentes estructurales.

Categoría 2. Automóviles y camiones livianos de uso común; equipo y muebles de oficina; computadoras, sistemas de información y equipos de procesamiento de datos.

Categoría 3. Cualquier otra propiedad depreciable.

Los bienes clasificados en la **categoría 1** deben ser contabilizados en cuentas de activos separadas.

Los bienes clasificados de las **categorías 2 y 3** deben colocarse en una sola cuenta.

Los **porcentajes aplicables** para las categorías anteriores deben determinarse de acuerdo con la tabla siguiente:

Categoría del activo	Tipo (%)
1	5
2	25
3	15

Los **bienes depreciables cedidos en arrendamiento** se deprecian de la forma siguiente:

- **50%** para los bienes correspondientes a la **categoría 2**;
- **30%** para los bienes de la **categoría 3**.

A efectos de cómputo de la depreciación de los activos de las categorías **2 y 3**, debe excluirse del valor inicial del bien las cuantías del ITBIS (IVA) soportado en la adquisición.

Los contribuyentes que llevan a cabo la explotación de **depósitos minerales** (pozos de gas o de petróleo), deben capitalizar todos los costes e intereses relacionados con su exploración y desarrollo. La cuantía deducible de la depreciación por agotamiento en el ejercicio fiscal se determina mediante la aplicación del Método de Unidad de Producción a la cuenta de capital para el depósito (CT art.287-f).

Los **activos intangibles** (patentes, derechos de autor, dibujos, modelos, contratos y franquicias) con una vida útil definida son depreciados por el método lineal (CT art.287-g).

Reservas y provisiones

(CT art.287-h)

La normativa del impuesto no permite la creación de reservas y provisiones por pérdidas esperadas, pero no realizadas. No obstante, el sujeto pasivo puede deducir las pérdidas derivadas de créditos dudosos, o las cuantías aplicadas a una reserva para cuentas de dudoso cobro.

Esta deducción sólo puede ser efectuada cuando esté debidamente **justificada y corresponda al ejercicio** en que tales pérdidas se produzcan. Tal justificación puede ser la cesación de pagos determinada, la quiebra, el concertado, la fuga del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de las operaciones u otros factores que imposibiliten el cobro (RISR art.28).

Una cuenta se considera de **dudoso cobro**, cuando hayan transcurrido al menos 4 meses, desde el vencimiento del crédito, sin que el deudor haya efectuado ningún pago. Cuando se percibe un pago parcial, la cuenta se considera de cobro dudoso una vez transcurrido otro plazo de 4 meses sin recibirse nuevos abonos. El gasto por estas cuentas debe registrarse en el período fiscal en que se produce la duda de su cobrabilidad, sin importar la fecha de origen del crédito (RISR art.28 párrafo I y II).

La **incobrabilidad de las cuentas** de hasta RD\$ 5.071 puede ser probada sin que para ello el contribuyente deba demostrar la iniciación de un procedimiento de cobro compulsivo -RISR art.28 párrafo III- (DGII Aviso 04-20).

El contribuyente, previa autorización de la Administración, puede optar por la constitución de una **reserva para cuentas incobrables**, sin que esta pueda exceder del 4% del balance al final del ejercicio (RISR art.29).

La constitución de la reserva no procede cuando el contribuyente imputa sus rentas sobre la base de lo percibido (RISR art.29 párrafo I).

El contribuyente que opta por el método de la reserva no puede llevar a **pérdidas adicionales**, determinados créditos específicos que resulten incobrables (RISR art.29 párrafo II).

El **cobro de deudas** que, en su momento fueron consideradas incobrables, deben ser declaradas como ingresos en el periodo en que se efectúa el cobro (RISR art.29 párrafo III).

No se pueden deducir las **utilidades del ejercicio** destinadas al aumento de capitales o a reservas de empresas (CT art.288-g).

Ganancias de capital

(CT art.289; RISR art.41 a 44)

A efectos del impuesto, las ganancias de capital están constituidas por la ganancia obtenida por la venta, permuta o cualquier otro acto de disposición o transmisión inter vivos, a título gratuito u oneroso, de un activo de capital.

Las ganancias de capital procedentes de la enajenación de bienes inmuebles o valores deben ser registradas y declaradas como renta bruta en el año en que se generan y están sujetas al impuesto sobre la renta.

La **determinación** de las ganancias de capital se lleva a cabo, deduciendo del precio o valor de enajenación del bien, el coste de adquisición o producción ajustado por inflación. En el caso de **bienes depreciables**, el coste de adquisición o producción utilizado es el del valor residual y sobre este se debe realizar el referido ajuste (CT art.289).

A efectos del impuesto, se consideran **enajenados**, los bienes o derechos situados o utilizados en República Dominicana, siempre que se transfieran las acciones de una sociedad constituida fuera de la República Dominicana. Para determinar la ganancia de capital y el impuesto correspondiente, la Administración debe determinar el valor de enajenación, en base al valor de venta de las acciones de la sociedad propietaria del bien o derecho y el valor proporcional de estos en relación con el valor global del patrimonio de la sociedad propietaria de las acciones objeto de transferencia. Se entiende por enajenación toda transmisión inter vivos, onerosa o lucrativa de la propiedad de un bien (CT art.289 párrafo I).

En el caso de bienes adquiridos por **herencia o legado**, el coste fiscal de adquisición para el causante se corresponde con el coste de adquisición ajustado por la inflación.

Pérdidas

Se distingue lo siguiente:

Pérdidas ordinarias

Son las sufridas por las personas jurídicas en sus ejercicios económicos. Estas pérdidas pueden ser **compensadas** con las utilidades derivadas en los ejercicios inmediatamente siguientes al de las pérdidas, sin que esta compensación pueda extenderse más allá de 5 años, de acuerdo con las normas siguientes (CT art.287-k):

- no pueden ser deducidas en el periodo actual o futuro, las pérdidas provenientes **de otras entidades** con las cuales el contribuyente haya realizado algún proceso de reorganización ni aquellas generadas en gastos no deducibles;
- las **personas jurídicas** solo pueden deducir el **20%** de la cuantía total de las pérdidas cada año. En el **cuarto año**, el porcentaje de deducción (**20%**) se limita al **80%** de la renta neta imponible de ese ejercicio y en el quinto año, la deducción se limita al **70%** de la renta neta imponible. La porción del **20%** no deducida en un año no puede deducirse en años posteriores, ni puede ser objeto de reembolso alguno por parte del Estado.

Las deducciones solo pueden efectuarse en el momento de la declaración jurada del impuesto.

No obstante, las personas jurídicas que presentan pérdidas en la declaración del impuesto de su **primer ejercicio fiscal** pueden ser compensadas hasta el **100%** en el segundo ejercicio fiscal. En caso de que

no puedan ser compensadas en su totalidad, el saldo restante puede ser compensado de acuerdo con el procedimiento antes citado (CT art.287 párrafo I).

Asimismo, los contribuyentes con pérdidas en su **declaración anual** pueden solicitar a la Administración tributaria la exención total o parcial de los límites de deducción anteriores y esta puede admitir esta solicitud siempre que existan causas de fuerza mayor o de carácter extraordinario que justifiquen la ampliación del porcentaje de pérdidas a ser compensadas (CT art.287 párrafo II).

Pérdidas de capital

A efectos del impuesto, el concepto de pérdida de capital implica la pérdida en la venta, permuta u otro acto de disposición de un activo de capital.

Estas pérdidas de capital pueden ser compensadas con las ganancias de capital derivadas en los 3 ejercicios fiscales posteriores (CT art.289 párrafo II-h).

Tipo de gravamen

El tipo impositivo aplicable a las personas jurídicas domiciliadas en **2021** es el **27%** de su renta neta gravable (CT art.297). Como se indica más adelante, los contribuyentes también se encuentran sujetos al denominado **Impuesto al Activo**, ver más adelante, equivalente al **1%** de los activos del contribuyente. De esta manera, los contribuyentes deben estimar su cuota por el impuesto sobre la renta, cuando la cuota del impuesto al activo sea superior a la correspondiente al impuesto sobre la renta (CT art.407).

Retenciones sobre pagos internos

Los dividendos (en efectivo o en especie) abonados a personas jurídicas y a entidades residentes o no residentes, están sujetos a una retención final del **10%** del importe total. Los dividendos en acciones están exentos de tributación (CT art.308).

Los **intereses** abonados a sociedades residentes distintas de las instituciones financieras autorizadas no están sujetos a retención.

Se aplican los siguientes tipos de **retención a cuenta** (acreditables frente a la cuota final del sujeto pasivo) a los tipos siguientes de rentas. Por tanto, se aplica una retención del:

- **5%** a las rentas procedentes de **pagos** (distintos de los sueldos o salarios y servicios telefónicos) **realizados por el Estado**, sus entidades, (incluyendo las empresas estatales y las entidades descentralizadas y autónomas);
- **10% al 25%** a los **premios** o ganancias derivadas de las loterías, apuestas, juegos de azar, etc. El tipo depende del tipo de juego de apuestas y el importe del premio.

No obstante, determinados servicios realizados por empresas relacionados con la Ley de **Innovación y la Competitividad** se encuentran exentos de retención.

Retenciones sobre pagos a no residentes

Las rentas de fuente interna derivadas por no residentes sin establecimiento permanente en la República Dominicana están generalmente sujetas a una retención final del **27%** sobre la cuantía bruta acreditada al percceptor (CT art.305), aunque se aplican tipos reducidos en base a los CDI suscritos por la República Dominicana.

Dividendos

Sujetos a una retención final del **10%** (CT art.308).

Intereses

Sujetos a una retención final del **10%**, o del **5%**, en el caso de préstamos relacionados con energías alternativas (CT art.306).

Regalías

Sujetas a una retención final del **27%** (CT art.305).

Honorarios de asistencia técnica

Sujetos a una retención final del **27%**.

Alquileres

Sujetos a una retención final del **27%** (CT art.305).

Sucursales

Sujetos a una retención final del **27%** (CT art.305).

B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas

(CT Título II y sus normas modificadoras; Reglamento 139-98 de aplicación del Título II-RISR)

Las personas físicas se encuentran sujetas al impuesto sobre la renta. Las ganancias de capital normalmente se encuentran sujetas a tributación ordinaria.

Sujeto pasivo

(CT art.12)

Las personas físicas son consideradas **residentes** cuando permanecen en la República Dominicana durante más de **182 días** (de forma continua o discontinua) en el ejercicio fiscal (CT art.12 párrafo I).

A efectos tributarios, se considera **domicilio del contribuyente** el lugar:

- de su residencia habitual;
- donde desarrolla en forma principal sus actividades;
- donde se encuentra la sede principal de sus negocios;
- donde ocurre el hecho generador de la obligación tributaria.

A efectos del impuesto, se consideran **personas físicas o naturales**, aquellas que perciben rentas de trabajo personal o de actividades comerciales, tales como:

- Los **profesionales liberales** (abogados, ingenieros, médicos, contadores y todos los profesionales que no perciban salarios en relación de dependencia).
- Las personas con **múltiples ingresos**, derivados de salarios o de actividades profesionales independientes.
- Los propietarios o **arrendatarios** que exploten terrenos.
- Los que **presten servicios** y llevan a cabo actividades lucrativas.

Adicionalmente, aquellas personas que obtienen ingresos procedentes:

- del arrendamiento de bienes inmuebles;
- de préstamos hipotecarios, prendarios y sin garantías;
- de la locación de muebles y derechos.

Base imponible

(RISR art.2)

Las personas físicas **residentes** en la República Dominicana y las sucesiones indivisas están sujetas al impuesto sobre sus rentas de fuente dominicana y sobre determinadas rentas de fuente extranjera derivadas de inversiones y ganancias financieras, tales como dividendos de acciones o intereses de préstamos o de depósitos bancarios, ganancias obtenidas en operaciones financieras, bonos, cédulas, títulos de sociedades de capital, letras y otros valores mobiliarios o títulos del mercado de capitales.

Por el contrario, las personas físicas y las sucesiones indivisas **no residentes** solo tributan por sus rentas de fuente dominicana. Las personas físicas (nacionales o extranjeras) que empiecen a residir en la República Dominicana están sujetas al impuesto por sus rentas de fuente extranjera provenientes de inversiones y ganancias financieras, solo a partir del **tercer año** en que se conviertan en residentes (RISR art.3).

Se consideran **rentas del contribuyente**, sin que ello implique limitación alguna, las procedentes de (RISR art.1):

- el **trabajo personal**;
- todo tipo de **actividades económicas** realizadas por el sujeto pasivo;
- la **prestación de servicios** (honorarios, comisiones y similares);
- el ejercicio de **actividades profesionales**, artísticas o similares;
- los **rendimientos del capital mobiliario** (intereses, regalías, participación en utilidad de sociedades, arrendamientos de bienes muebles, derechos y otros);
- las rentas del **arrendamiento** y locación de inmuebles;
- los **incrementos patrimoniales** realizados; y
- los **premios**.

Las comisiones e intereses también se consideran parte de los ingresos brutos obtenidos.

Las rentas y los gastos de las personas físicas se imputan al año fiscal en que hayan sido percibidas y efectuados, respectivamente (CT art.301-1). Si se realizan actividades comerciales, para estas últimas se aplica el método de devengo (RISR art.52).

Las personas físicas y negocios de único dueño, y en general todas las personas no jurídicas, contribuyentes de este impuesto, cierran su ejercicio al **31** de diciembre de cada año, imputando sus rentas al año fiscal de **1** de enero a **31** de diciembre (RISR art.50).

En el caso de **enajenación de bienes**, la renta bruta se determina, reduciendo del ingreso bruto, el costo fiscal ajustado por inflación de los bienes enajenados o vendidos. En los demás casos el ingreso bruto será igual a la renta bruta (CT art.283).

Rentas exentas

(CT art.299)

No se encuentran sujetas al impuesto:

- Las indemnizaciones por **accidentes** del trabajo (CT art.299-g).
- Las cuantías percibidas por **seguros de vida**, en caso de muerte del asegurado (CT art.299-h).
- Las **herencias y donaciones**. No obstante, en el caso de donaciones, el mayor valor de coste de adquisición o producción con el correspondiente a ese mismo bien al momento de la donación está gravado con el impuesto de esta ley en cabeza del donante (CT art.299-j).
- Las indemnizaciones por **despido** autorizadas por la legislación laboral (CT art.299-k).
- Las asignaciones por **traslado y viáticos** para viajes relacionados con la empresa (CT art.299-l).
- Las ganancias de capital procedentes de la venta de la **residencia principal** propiedad del contribuyente en los últimos 3 años, hasta una cuantía de **RD\$ 2.676.924,8**, en el año **2021** (CT art.299-m) (DGII Aviso-04-20).
- Los **dividendos en acciones** provenientes de una sociedad de capital (CT art.299-n).
- Los **dividendos en efectivo**, provenientes de una sociedad de capital siempre que hayan sido retenidos (CT art.299-ñ).
- La **renta neta anual** de las personas naturales residentes, hasta una cuantía equivalente al tramo de la escala del impuesto sujeto a tipo **cero (RD\$ 416.220)**, en el año **2021** (CT art.299-o) (DGII Aviso-04-20).
- Las **retribuciones complementarias** en especie percibidas, que hayan sido previamente gravadas por el impuesto sobre retribuciones complementarias (CT art.299-p).
- Las compensaciones percibidas por **seguros de salud o invalidez** (CT art.299-q).
- Las **pensiones alimenticias** determinadas por sentencia o por ley (CT art.299-r).

Rendimientos de trabajo

Se analizan los rendimientos siguientes:

Salarios

(RISR art.65)

Los salarios percibidos por las personas físicas residentes constituyen renta sujeta al impuesto. Las personas que abonan cualquier tipo de remuneración procedente del trabajo personal en relación de dependencia deben efectuar una **retención mensual**, de acuerdo con la escala de tipos progresivos del impuesto, teniendo en cuenta la exención contributiva anual **RD\$ 416.220**, en el año **2021** (CT art.299-o).

Los asalariados que perciben del mismo Agente de Retención cualquier otro pago sujeto a retención deben añadirlo al salario para determinar la retención.

La retención efectuada a los trabajadores que solo perciban rentas de trabajo tiene carácter de **pago único y definitivo** del impuesto y, por tanto, no están obligados a presentar declaración anual.

El empleador está obligado a abonar un **décimo tercer salario** equivalente a una **duodécima parte** del salario anual del trabajador, que se encuentra exenta del impuesto.

No se encuentran sujetas al impuesto las:

- indemnizaciones por accidente de trabajo (CT art.299-g);
- indemnizaciones por despido, de acuerdo con la legislación laboral (CT art.299-k)
- asignaciones de traslado y viáticos (CT art.299-l); ni
- compensaciones por enfermedad o lesión procedentes de un seguro de salud o invalidez (CT art.299-q).

Rendimientos en especie

Las retribuciones en especie, adicionales al salario, percibidas por las personas físicas se encuentran exentas del impuesto, ya que son los empleadores los que están obligados al pago del denominado Impuesto sobre Retribuciones Complementarias.

Se consideran **retribuciones complementarias** las siguientes entregas de bienes o prestaciones de servicios al trabajador, sin que tengan carácter limitativo (CT art.318):

- **Viviendas.** Los servicios de vivienda proporcionados por el empleador a sus empleados (vivienda propiedad del patrono o tomada en alquiler a un tercero). La cuantía de la retribución para determinar el impuesto sustitutivo está constituida por la suma de todos los gastos imputados a dicha vivienda: la depreciación mensual (duodécima parte de la depreciación anual), si es propiedad del patrono o la cuantía abonada mensualmente por alquiler, si es de terceros; otros gastos o prestaciones accesorias, como son los gastos de reparación y mantenimiento, serenos o guardianes, servicio doméstico, energía eléctrica, agua y otros (RISR art.88-a).
- **Vehículos.** Los servicios de vehículos de cualquier tipo proporcionados por el empleador a su personal (vehículo asignado propiedad del patrono o arrendado, incluso si el propietario es el propio empleado). Las retribuciones complementarias se determinan en base al **40%** del total de gastos incurridos y/o imputados al citado vehículo a cargo del patrono: si el vehículo es propiedad del patrono, la parte de la depreciación correspondiente al cálculo de la cuenta conjunta de activos de Categoría **2**, los gastos de reparación y de mantenimiento; los gastos accesorios del vehículo: gasolina, aceites, lubricantes, placa, seguro, neumáticos y otros. Si el vehículo es arrendado de un tercero, el gasto del alquiler reemplaza la depreciación y deben añadirse los demás gastos que corran por cuenta del patrono (no del arrendador). Si el vehículo es propiedad del empleado solo se consideran los gastos incurridos (RISR art.88-b).
- **Personal doméstico.**
- **Descuentos especiales** en la venta de bienes.
- **Asistencia educacional** para el empleado y sus dependientes, distinta de los programas de capacitación laboral.
- **Prima de seguros** individualizables de vida, salud y otros similares, que tampoco están sujetos a retención para los asalariados.
- **Cuentas de gastos**, excepto los considerados razonables y necesarios.

No obstante, si el empleador es una **entidad exenta**, las retribuciones en especie están sujetas a tributación en manos del empleado (CT art.322).

Los empleadores deben liquidar y abonar mensualmente el impuesto sobre retribuciones complementarias a un tipo del **29%**, aplicable sobre los beneficios otorgados en el mes (CT art.319). No obstante, los contribuyentes pueden deducir de su renta bruta, a efectos del Impuesto sobre la Renta, los gastos efectuados por concepto de retribuciones complementarias otorgadas a sus empleados, siempre que se haya efectuado el pago de este impuesto. No obstante, el importe correspondiente al pago del impuesto no es deducible (RISR art.87).

Pensiones

(CT art.283-7)

Las pensiones y otras anualidades percibidas por personas físicas residentes forman parte de la **renta bruta**. Estas rentas de fuente dominicana se añaden a las demás rentas percibidas por el sujeto pasivo y son gravadas a los tipos progresivos de la escala del impuesto.

Las pensiones de **fuentes extranjera** no están sujetas a tributación en República Dominicana.

Remuneraciones de directores

(CT art.283-1)

Los honorarios percibidos por los directivos/gerentes de la empresa empleadora constituyen renta bruta y, por tanto, están sujetos a tributación en base a las mismas normas aplicables a los rendimientos del trabajo. Los directores no considerados trabajadores (**profesionales independientes**), tributan en base a las normas aplicables a las rentas profesionales.

Rendimientos de actividades económicas

(CT art.283-2)

Las rentas percibidas por personas físicas residentes que prestan servicios profesionales en la República Dominicana están sujetas a retención en la fuente. En los demás casos, las rentas por servicios profesionales y empresariales están sujetas al impuesto a los tipos progresivos.

Los **contribuyentes sin contabilidad** pueden optar por la aplicación del denominado *Procedimiento Simplificado de Tributación*⁸.

Las personas físicas que disponen de **registros contables** organizados pueden deducir de su renta bruta todos aquellos gastos (debidamente documentados), necesarios para la obtención, mantenimiento y conservación de la renta gravada (CT art.287-m). Las personas físicas que apliquen estas deducciones por sus actividades económicas no pueden utilizar la exención contributiva (CT art.296).

8 Ver en Regímenes Simplificados, más adelante.

Rendimientos del capital

Se analizan:

Dividendos

(CT art.308)

Los dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, percibidos en efectivo por personas físicas (residentes o no residentes), que han estado sujetos a la retención final correspondiente (**10%**) en sede de la sociedad distribuidora, no están sujetos a tributación adicional.

Por otra parte, los **dividendos en acciones** se consideran rentas no sujetas al impuesto (CT art.299-n). No obstante, las acciones recibidas deben ser valoradas de acuerdo con el valor de adquisición de todas las acciones en poder del contribuyente posteriores a la distribución (acciones viejas y nuevas), mediante la asignación de la cantidad abonada efectivamente a todas las acciones poseídas.

Intereses

(CT art.283.4)

Los intereses de cualquier tipo percibidos por los sujetos pasivos del impuesto forman parte de la renta bruta.

Estos intereses están sujetos a una **retención definitiva** del **10%** (CT art.306 bis). No obstante, las personas físicas residentes pueden presentar una declaración del impuesto, con objeto de solicitar la devolución de la cuantía retenida por intereses, en cuyo caso la retención se considera como un **pago a cuenta** del impuesto, cuando en el año **2021**, la renta gravable del contribuyente sea inferior a (DGII Aviso 04-20):

- **RD\$ 292.656**, incluyendo intereses; o
- **RD\$ 487.759**, y su renta por intereses no sea superior al **25%** de su renta neta gravable.

Regalías

(CT art.283-6)

Las rentas provenientes de la explotación de todo tipo de **propiedad industrial** o del saber hacer (*Know How*), constituyen rentas de fuente dominicana (CT art.272-e) que se incluyen en la base imponible de las personas físicas residentes. Estas rentas están sujetas a una retención final del **27%**.

Rendimientos del capital inmobiliario

(CT art.283-5)

Las personas físicas residentes están sujetas a tributación sobre la renta derivada del alquiler de bienes muebles e inmuebles situados en la República Dominicana. Cuando las rentas de alquiler son abonadas a personas físicas o sucesiones indivisas por **profesionales o agentes** que actúan en el ejercicio de las actividades comerciales, las rentas están sujetas a una retención del **10%** (CT art.309-a). El impuesto retenido puede ser considerado como final, o a cuenta de la cuota tributaria final del destinatario.

Ganancias de Capital

(CT art.283-3)

Las ganancias de capital procedentes de la enajenación de activos constituyen renta bruta sujeta al impuesto a incluir en la renta bruta de las personas residentes y son gravadas a los tipos progresivos. La **enajenación** incluye todas aquellas transmisiones de bienes inter vivos, independientemente de que la transmisión haya sido realizada a título oneroso. La adquisición de activos mediante herencia, no obstante, está sujeta a un tipo impositivo del **25%**.

Deducciones personales

Las personas físicas residentes que realizan actividades lucrativas, distintas de las del trabajo en relación de dependencia, pueden deducir todos los gastos necesarios para la obtención y el mantenimiento de la renta gravable o su fuente.

Cuando la renta del contribuyente está constituida por una mezcla de **fuentes gravables** y no se mantienen registros contables organizados, el contribuyente puede deducir el **40%** de los ingresos brutos derivados de actividades industriales y comerciales (CT art.290).

En ambos casos, la **exención general anual** garantizada en 2021 de **RD\$ 416.220** no puede aplicarse.

Los contribuyentes sujetos al **Procedimiento Tributario Simplificado** (PST), pueden estimar la renta bruta en base a:

- un **porcentaje de sus ventas** registradas por la DGII, en cuyo caso, la renta gravable se determina aplicando un margen de beneficio establecido por la DGII para el tipo de actividad comercial realizada por el contribuyente a los ingresos brutos calculados sobre la base de sus ventas; o
- sus **ingresos**, en cuyo caso, el ingreso neto se calcula mediante la reducción de los ingresos brutos en un **40%** y una posterior deducción de **RD\$ 416.220**.

Las personas físicas pueden aplicar las siguientes **deducciones**:

- Por gastos de **educación**, hasta el **10%** del beneficio neto, una vez aplicada la exención general anual.
- Contribuciones al **sistema de seguridad social** (Tesorería de la Seguridad Social, TSS).

Deducciones personales y familiares en la base

No se aplican en la República Dominicana este tipo de deducciones.

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

(CT art.316)

Los contribuyentes residentes pueden acreditar contra el impuesto determinado sobre sus rentas gravables en cada ejercicio fiscal:

- los **impuestos a la renta** (efectivamente abonados en el exterior), sobre las rentas de fuente extranjera gravadas, hasta una cuantía no superior al impuesto dominicano correspondiente a estas rentas;

- las **cuantías retenidas** en el ejercicio fiscal sobre las rentas percibidas o acreditadas en cuenta, con carácter de pago a cuenta;
- los **anticipos** del impuesto abonados correspondientes al mismo ejercicio fiscal;
- los **saldos a su favor** del impuesto, provenientes de pagos excesivos o indebidos efectuados por otros conceptos.

Pérdidas

Las personas físicas residentes **no** pueden **deducir** sus pérdidas operativas netas.

Tipo de gravamen

(CT art.296)

En el año **2021**, queda sin efecto el ajuste por inflación previsto en el CT art.237-1.a, por lo que la renta neta gravable de las personas residentes o domiciliadas se encuentra sujeta a la siguiente escala de tipos progresivos:

Renta gravable (RD\$)	Tipo (%)
Hasta 416.220,00	0
416.220,01 - 624.329,00	15
624.329,01 - 867.123,00	20
Más de 867.123,00	25

No se aplica ningún tipo de recargo adicional.

Retenciones a residentes

(CT art.309 párrafo)

Las rentas obtenidas por las personas físicas residentes por la prestación de servicios profesionales y comisiones, dentro de la República Dominicana, están sujetas a una retención en la fuente del **10%** sobre el importe total. La persona física puede acreditar la cantidad retenida contra la cuota tributaria final.

Las demás rentas están sujetas a una retención a **tipos específicos** de la forma siguiente:

- **10%** sobre la renta de:
 - ◆ alquileres y arrendamientos de cualquier tipo de bienes muebles e inmuebles;
 - ◆ honorarios por servicios personales independientes abonados por una persona jurídica.
- **5%** sobre los ingresos derivados de los pagos distintos de los salarios, realizadas por el Estado o sus entidades, incluyendo las empresas estatales y las entidades descentralizadas y autónomas.
- **1%** sobre las ganancias de capital derivadas de la enajenación de participaciones en el capital de sociedades residentes.

Estas retenciones pueden ser **acreditadas** frente a la cuota tributaria del contribuyente.

Se aplica una retención final a los siguientes **tipos de rentas**:

- **10%** sobre los intereses.

- **25%** sobre premios o ganancias obtenidas en loterías, fraccatanes, lotos, loto quizz, juegos electrónicos y premios derivados de campañas promocionales o publicitarias o cualquier otro tipo de apuesta o sorteo no especificado, con carácter de pago definitivo.
- **10%** sobre los ingresos de premios o ganancias derivadas de las máquinas tragamonedas.

A las ganancias procedentes de premios en las bancas de **apuestas deportivas** y de **loterías**, se les aplican la siguiente escala:

Premios	Tipo (%)
Hasta 100.000,00	0
De 100.000,01 a 500.000,00	10
De 500.000,01 a 1.000.000,00	15
Más de 1.000.000,00	25

- **5%** sobre los pagos realizados por el Estado y sus dependencias, a personas físicas, por la adquisición de bienes y servicios no efectuados en relación de dependencia, con carácter de pago a cuenta.
- **10%** para cualquier otro tipo de renta no contemplado anteriormente, con carácter de pago a cuenta.

Los contribuyentes y responsables que hayan efectuado pagos por el impuesto sobre la renta de forma indebida o en exceso, pueden reclamar su **devolución** dentro de los **3 años** a partir de la fecha de pago o de la determinación del crédito a su favor cuando este se derive de retenciones o anticipos de impuestos. Una vez efectuada la solicitud, la Administración tributaria debe proceder a su tramitación, pudiendo **compensar de oficio** el crédito del contribuyente o responsable, total o parcialmente, con las deudas líquidas y exigibles que provengan del mismo impuesto referidas a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos (CT art.334).

C. Impuesto sobre Activos

(L N° 557-05 y L N° 253-12; CT Título V)

Se trata de un impuesto anual sobre el activo de las personas jurídicas o físicas con Negocios de Único Dueño (CT art.401).

Sujeto pasivo

(CT art.401)

Son sujetos pasivos del tributo:

- las **personas jurídicas** (con o sin operaciones); y
- las **personas físicas** con Negocios de Único Dueño.

Base imponible

(CT art.402)

Está compuesta por el **valor total** de los activos (activos imponibles), incluyendo, de manera expresa, los inmuebles que figuran en el balance general del contribuyente, no ajustados por inflación, una vez aplicada la deducción por depreciación, amortización y reservas para cuentas incobrables.

Se consideran **activos imponibles** (Dirección General de Impuestos Internos, la Administración Tributaria dominicana -DGII-):

- El **efectivo** en caja y bancos.
- Las **cuentas a cobrar**:
 - ◆ a clientes (menos la reserva autorizada);
 - ◆ a trabajadores y empleados;
 - ◆ a accionistas.
- Los **inventarios**.
- Las **mercancías** en tránsito.
- Los **gastos** abonados por adelantado.
- Los **inmuebles** (por el neto y no ajustados por inflación).
- Las **mejoras** en arrendamientos (por el neto).
- Los **terrenos**.
- Los **automóviles** y equipos (por el neto).
- Otros **activos** fijos (por el neto).
- Las **inversiones** a plazo fijo.
- Los **activos intangibles**.

Por el contrario, **no forman parte** de la base imponible de este impuesto:

- Las **participaciones** accionariales en otras compañías.
- Los **terrenos ubicados** en zonas rurales.
- Los **inmuebles** de las explotaciones agropecuarias.
- Los **impuestos adelantados** o anticipos.

Las **instituciones financieras**, las Administradoras de Fondos de Pensiones y de Fondos de Inversión, las compañías tituladoras y las **empresas eléctricas**, abonan este impuesto sobre la base del total de sus activos fijos, netos de la depreciación, incluidos en su balance general (CT art.403).

Exenciones

(CT art.406)

Están exentas de este impuesto las personas jurídicas declaradas exentas del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, pueden solicitar una **exclusión temporal** del impuesto:

- Las empresas cuyos **activos fijos** netos superen el **50%** del total de activos.
- Las empresas con un **ciclo de instalación**, producción e inicio de operaciones superior a **un año**, para determinados activos.
- Los contribuyentes con **pérdidas** por motivos de fuerza mayor o de carácter extraordinario que les impida realizar el pago del impuesto.

Tipo de gravamen

(CT art.404)

El tipo del impuesto es del **1%** anual, calculado sobre la cuantía total de los activos imponibles.

La **liquidación** de este impuesto se realiza en la misma declaración del Impuesto sobre la Renta que presente el contribuyente (CT art.405).

La cuota líquida de este impuesto se considera un **crédito contra el Impuesto sobre la Renta** correspondiente al ejercicio fiscal declarado (CT art.407).

Si la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta es igual o superior a la de este impuesto, se considera extinguida la obligación de pago del Impuesto al Activo (CT art.407 párrafo I).

En el caso de que una vez aplicado el crédito del Impuesto sobre Activos exista una diferencia a pagar por concepto del impuesto sobre activos, por ser su cuantía superior al importe del impuesto sobre la renta, el contribuyente está obligado a abonar la diferencia (CT art.407 párrafo II).

Liquidación y pago del impuesto

(DGII Norma General 03-06 art.7)

Este impuesto se presenta y liquida en la misma declaración del Impuesto sobre la Renta. El impuesto puede ser abonado en **dos** cuotas idénticas, de la siguiente forma:

- **personas físicas** con negocio Único Dueño: la primera cuota, hasta el **31** de marzo de cada año y la segunda, hasta el **30** de septiembre;
- **personas jurídicas**: la primera cuota, sin importar la fecha de cierre, en los **120** días posteriores a la fecha de cierre y la segunda cuota, dentro de los **10** meses posteriores a la fecha de cierre.

II. Impuestos sobre la Propiedad

- A. Impuesto sobre la Propiedad Inmobiliaria, Vivienda Suntuaria y Solares Urbanos No Edificados
- B. Impuesto a las Transferencias Patrimoniales
- C. Impuesto sobre Registro e Inscripción de Vehículos de Motor
- D. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- E. Impuesto Adicional sobre Operaciones Inmobiliarias

A. Impuesto sobre la Propiedad Inmobiliaria, Vivienda Suntuaria y Solares Urbanos No Edificados

(L N° 18-88 modificada por la L N° 253-12)

El denominado *Impuesto sobre la Propiedad Inmobiliaria, Vivienda Suntuaria y Solares Urbanos No Edificados* (IPI/VSS), se establece como un **impuesto anual** sobre el patrimonio inmobiliario total

de los fideicomisos y, en el caso de las personas físicas, el valor de su patrimonio por encima de una determinada cuantía.

Sujeto pasivo

(L N° 18-88 art.1)

Son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas y los Fideicomisos.

No están sujetas al impuesto, las viviendas propiedad de personas físicas que hayan cumplido 65 años, siempre que dichas viviendas constituyan el único patrimonio inmobiliario de su propietario.

Base imponible

(L N° 18-88 art.2)

Está constituida por el **patrimonio total** de los Fideicomisos y, en el caso de las personas físicas, por los **patrimonios inmobiliarios** de valor superior a **RD\$ 8.138.353,26**, conformado por:

- Los **inmuebles** de las personas físicas destinados a vivienda, cuyo valor total (incluido el suelo), sea superior a **RD\$ 8.138.353,26** (en 2021).
- Por **solares urbanos no edificados e inmuebles** de las personas físicas, destinados a actividades comerciales, industriales y profesionales, cuyo valor total sea superior a **RD\$ 8.138.353,26**.
- Por la **combinación** de los dos anteriores, cuyo valor en conjunto sobrepase los **RD\$ 8.138.353,26**.

Este impuesto solo grava el terreno y las edificaciones de los inmuebles gravados y, por tanto, no forman parte de la base imponible los terrenos rurales dedicados a explotaciones agropecuarias, así como tampoco el mobiliario, los equipos, maquinarias, plantas eléctricas, mercancías y otros bienes muebles situados dentro de los inmuebles gravados (L N° 18-88 art.2 párrafo IV).

Tipo de gravamen

(L N° 18-88 art.3)

Los **inmuebles** alcanzados por este impuesto son gravados con un tipo del **1%**.

El tipo impositivo se aplica en el caso de:

- **personas físicas:** sobre el valor total de los inmuebles, una vez deducidos los **RD\$ 8.138.353,26** exentos;
- **fideicomisos:** sobre el valor total de los inmuebles.

Exenciones

(L N° 18-88 art.6)

Están exentos del pago de este impuesto las **edificaciones y solares propiedad:**

- del **Estado** dominicano;
- de las **instituciones benéficas;**

- de las **residencias diplomáticas** de gobiernos extranjeros o de organismos internacionales debidamente acreditados;
- de la **vivienda habitual** de las personas de **65 años** o más, siempre que dicha vivienda constituya el único patrimonio inmobiliario de su propietario;
- los inmuebles ubicados en zonas rurales, dedicados labores agropecuarias;
- los fideicomisos de viviendas de bajo coste y los de oferta pública.

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 18-88- art.4)

El impuesto debe ser abonado por los propietarios en cuotas semestrales. Los contribuyentes deben presentar una **Declaración Jurada** ante las Administraciones locales en los primeros **60 días** del año. El pago de la primera cuota se efectúa hasta el **11** de marzo y el de la segunda hasta el **11** de septiembre.

B. Impuesto a las Transferencias Patrimoniales

(L N° 32-74; L N° 288-04)

El denominado *Impuesto las Transferencias Patrimoniales*, se aplica sobre las **transmisiones de inmuebles**, a un tipo del **3%** del valor de este –cuando existe una diferencia entre el valor del inmueble indicado en el contrato de compraventa y la valoración realizada por la Dirección General de Impuestos Internos, el valor más alto es considerado como válido para el cálculo del impuesto- (L N° 288-04 art.20).

Se establece una **exención** del impuesto en los casos de transferencia de bienes inmuebles adquiridos mediante préstamos con instituciones financieras y cooperativas, en el caso de que el inmueble tenga un valor inferior a **RD\$ 1.813.632,2** en el año **2021** (L N° 288-04 art.20 párrafo I).

C. Impuesto sobre Registro e Inscripción de Vehículos de Motor

(L N° 557-05 de 8-12-05 y sus normas modificadoras; Norma Gral. 06-2012 DGII)

El **registro o inscripción** de todo tipo de vehículos de motor (excluyendo los tractores agrícolas de ruedas), de recién ingreso en la República Dominicana y la consecuente expedición de la primera placa y emisión del certificado de propiedad (matrícula) por parte de la DGII debe abonar (L N° 557-05 art.22):

- un **impuesto ad-valorem** del **17%**, sobre el valor CIF (coste, seguro y flete) del citado vehículo; y
- un determinado **porcentaje** adicional aplicado sobre el valor CIF de aduana, en función del nivel de **emisiones de monóxido de carbono** emitido por el vehículo medido en gramos/kilómetro

(gCO₂/km), establecido en la (L N° 253-12 art.16) del Impuesto por Emisión de CO₂ en Vehículos de Motor, de acuerdo con la tabla de tipos siguiente:

Emisiones de CO ₂ /km	Tipo (%)
Inferiores a 120 g	0
Más de 120 hasta 220 g	1
Más de 220 hasta 380 g	2
Por encima de 380 g	3

Los vehículos nuevos o usados que **no dispongan de referencia** sobre su valor de emisión de CO₂ en la documentación suministrada por el fabricante, ni en la Tabla de Valores de Emisión de CO₂ de la DGII, están sujetos a un tipo del **3%** (NG 06-12 art.4).

En el caso de vehículos **fabricados o ensamblados en el país**, el titular del vehículo debe abonar:

- **RD\$ 2.500**, por la primera placa;
- **RD\$ 1.100**, por el registro del vehículo; y
- **RD\$ 100,00**, por la impresión de la matrícula nueva.

En caso de **otro tipo** de vehículos (no remolque), debe abonar el **17%**, correspondiente al impuesto de emisión de CO₂, más la renovación del marbete (Ver N° 7416).

D. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

(L N° 2569-50 y sus normas modificadoras)

1. Impuesto de Sucesiones
2. Impuesto de Donaciones

1. Impuesto de Sucesiones

Hecho imponible

(L N° 2569-50 art.1)

Está constituido por la **transmisión «mortis causa»** de bienes muebles o inmuebles, sin distinguir entre las transmisiones efectuadas por efecto directo de la ley, de las realizadas por disposición de última voluntad del causante.

El impuesto **se aplica** sobre (L N° 2569-50 art.2):

- La totalidad de **activos transmitidos**, en el caso de transmisión a un heredero universal.
- Las **porciones** de cada uno de los copartícipes, cuando concurren a la sucesión como herederos a título universal.
- Cada **legado** hecho a título particular.

Sujeto pasivo

(L N° 2569-50 art.2)

Son sujetos del impuesto los **herederos, sucesores y legatarios**.

Exenciones

(L N° 2569-50 art.8)

Se encuentran **exentas** del impuesto:

- Las transmisiones de cuantía inferior a **RD\$ 500,00**, con carácter general y las inferiores a **RD\$ 1.000,00**, cuando se trata de herederos en línea directa del causante.
- Los bienes declarados como bienes de familia.
- Los seguros de vida del causante.
- Los legados por testamento a establecimientos e instituciones de utilidad pública reconocidos.
- Las cuentas de fondos de pensiones hasta 5 salarios mínimos.
- Las cuentas en asociaciones de ahorros y préstamos con un límite de **RD\$ 3.000**.

Base imponible

(L N° 2569-50 art.1)

Está **constituida** por la totalidad de los bienes:

- Muebles e inmuebles situados en la República Dominicana.
- Muebles (independientemente de su naturaleza y situación), procedentes de un causante dominicano o que haya tenido su último domicilio en la República Dominicana.

Tipo de gravamen

El tipo aplicable a las herencias es del **3%** (L N° 2569-50 art.6), una vez efectuadas las siguientes **deducciones** (L N° 2569-50 art.4):

- Las **deudas del causante** que consten en escritura pública o privada, con las siguientes excepciones:
 - ◆ las constituidas en favor de sus presuntos herederos y legatarios, del cónyuge, de los tutores testamentarios, albaceas y apoderados o administradores generales del fallecido;
 - ◆ las derivadas del fallecimiento;
 - ◆ las reconocidas por acto de última voluntad del causante.
- Los **impuestos** o derechos pendientes de pago.
- Los **gastos de enfermedad** pendientes de pago al fallecimiento del causante, siempre que hayan sido contraídos **3** meses antes del fallecimiento y **6** meses cuando se trate de enfermedades catastróficas.
- Los **gastos de entierro y funerales**, excluidos los correspondientes a monumentos funerarios, salvo que estén incluidos en el acto de última voluntad.
- Los **créditos hipotecarios de inmuebles** localizados en la República Dominicana, sin que la deducción pueda ser superior al valor del inmueble.
- Las **cuantías adeudadas a los trabajadores** por derecho de preaviso y auxilio de cesantía, de acuerdo con las normas de la Ley sobre Contratos de Trabajo, en caso de fallecimiento de los patronos.
- Los gastos de fijación de **sellos e inventarios**.

Liquidación y pago del impuesto

Los contribuyentes del impuesto están obligados a presentar una **Declaración Jurada de Sucesiones**, dentro de los **90** días posteriores al fallecimiento del causante, incluyendo una serie de documentos relativos a los comprobantes originales por los gastos y deudas dejados por el causante; las copias de los títulos de los bienes muebles e inmuebles del fallecido; copia del testamento, en su caso y una copia de la determinación de los herederos, etc.

Si el representante no puede completar la documentación requerida, puede solicitar una **prórroga** de hasta **105** días, mediante el correspondiente depósito de una serie de documentos (L N° 2569-50 art.26). Para abonar el impuesto, los contribuyentes pueden optar por efectuarlo a través de **Internet o ventanilla** en determinadas instituciones financieras autorizadas o bien en las Administraciones locales (L N° 2569-50 art.30). Se aplica una serie de recargos por demora en la presentación de la Declaración Jurada.

2. Impuesto de Donaciones

Hecho imponible

(L N° 2569-50 art.15)

Está constituido por las transmisiones de bienes, a título gratuito, efectuadas por acto de **donación inter vivos**.

Sujeto pasivo

(L N° 2569-50 art.16)

El impuesto está a cargo de los **donatarios**, siempre que el acto de donación no indique lo contrario.

Exenciones

(L N° 2569-50 art.21)

Se encuentran **exentas** del impuesto las donaciones:

- inferiores a **RD\$ 500**;
- realizadas a establecimientos de utilidad pública reconocidos por el Estado;
- efectuadas para crear o fomentar el bien de familia.

En caso de **donaciones sucesivas** realizadas a una misma persona, el impuesto se aplica cuando su cuantía sea de al menos **RD\$ 500**.

Base imponible

(L N° 2569-50 art.16)

Está constituida por el **valor de los bienes** procedentes de la donación. En caso de **donaciones con cargas**, los donatarios pueden deducirlas y sólo soportan el impuesto en la medida en que sean beneficiados.

Tipo de gravamen

(L N° 2569-50 art.6)

El tipo aplicable a la base del impuesto es del **27%**, tipo idéntico al del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

Liquidación y pago del impuesto

Los responsables deben presentar una **Declaración Jurada** en la Administración local correspondiente, aportando una serie de documentos adicionales. La presentación debe efectuarse dentro de **30 días** de la fecha de entrega de la donación. Una vez liquidado el impuesto y efectuada la **notificación** correspondiente, el responsable debe efectuar el pago en la Administración local en un plazo de **30 días**.

Asimismo, se aplican **recargos** por la presentación tardía de la Declaración Jurada y los correspondientes recargos de mora por el retraso en el pago del impuesto.

E. Impuesto Adicional sobre Operaciones Inmobiliarias

(L N° 3341-52 y sus normas modificadoras)

Este impuesto grava las **transferencias inmobiliarias** a un tipo del **3%** (L N° 173-07 art 20).

Adicionalmente, cuando la transferencia del inmueble es producto de un **préstamo** concedido por una entidad financiera pagan un **2%** por concepto de hipoteca.

No obstante, se encuentran **exentas** del impuesto, por concepto de hipoteca, aquellas cuyo valor sea inferior en **2021 a RD\$ 1.813.632,20**. Esta cuantía está sujeta a ajuste por inflación (L N° 173-07 art. 7 párrafo I).

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

A. Impuesto sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios

(CT Título III; Reglamento Para la aplicación del CT Título III, del ITBIS)

Hecho imponible

(CT art.335; RITBIS art.3)

El Impuesto sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (**ITBIS**) se aplica sobre las siguientes **operaciones sujetas** (RITBIS art.3):

- la **transferencia de bienes** industrializados, nuevos o usados;
- la **importación de bienes** industrializados, por cuenta propia o ajena;
- la **prestación y la locación de servicios** gravados, entre los que se incluyen los:
 - ◆ arrendamientos y alquileres;
 - ◆ servicios de transporte aéreo y marítimo;
 - ◆ servicios de construcción y obras;
 - ◆ servicios profesionales y oficios;
 - ◆ servicios de comunicación y publicidad;
 - ◆ servicios de diversión y recreo;
 - ◆ servicios de almacenamiento;
 - ◆ servicios de seguridad personal o corporativo;
 - ◆ servicios de alojamiento;
 - ◆ otros servicios gravados: veterinarios, confección, impresiones, pinturas, esculturas, floristería, fumigación, guías turísticos, etc.

Por el contrario, **no** se encuentran **sujetas** al impuesto (RITBIS art.4):

- la transferencia de inmuebles, en lo referente al terreno y las mejoras correspondientes;
- la transferencia de dinero, títulos valores, acciones y otros instrumentos financieros similares;
- la transferencia de derechos de autor, propiedad industrial, permisos, licencias y otros derechos que no impliquen la transmisión de bienes muebles corporales;
- el arrendamiento de derechos o bienes intangibles.

El impuesto se devenga (CT art.338):

- En la **transferencia de bienes**: en el momento de emisión del documento de transferencia, o cuando se produzca la entrega o la retirada del bien, si ese documento no existe.
- En la **importación**: en el momento en que los bienes se ponen a disposición del importador, de acuerdo con la normativa aduanera.
- En la **prestación y localización de servicios**: cuando se emita factura; desde el momento en que finalice la prestación o cuando se efectúa la contraprestación total o parcial del precio, el que fuera anterior.
- En los **alquileres**: en el momento de la firma del contrato o en el momento de la entrega de la cosa alquilada al arrendatario, lo que suceda primero. En caso de arrendamientos a largo plazo o de arrendamientos conjuntos de muebles e inmuebles, a partir del vencimiento de la cuota de alquiler o del cobro de esta, lo que suceda primero.

Sujeto pasivo

(CT art.337; RITBIS art.5)

Son sujetos pasivos del impuesto:

- Las personas naturales y jurídicas (nacionales o extranjeras) que realicen transferencias de bienes industrializados en el ejercicio de su actividad. Las personas que solo comercialicen bienes exentos no se consideran contribuyentes. No obstante, están obligados a actuar como agentes de retención y al cumplimiento de los deberes formales. De esta manera, el ITBIS soportado debe ser llevado a su costo (RITBIS art.5-a párrafo).
- Las personas que importen bienes gravados, por cuenta propia o ajena, independientemente de la cuantía de la operación, de su carácter habitual o no y de que las realicen por cuenta propia o de terceros (RITBIS art.5-b).
- Las personas que presten o sean locadores de servicios gravados por el impuesto. Las personas que solo realicen prestaciones o locaciones de bienes exentos no se consideran contribuyentes. No obstante, están obligados a actuar como agentes de retención y al cumplimiento de los deberes formales. De esta manera, el ITBIS soportado debe llevarse a su costo (RITBIS art.5-c párrafo).

Base imponible

(CT art.339; RITBIS art.9)

La base imponible del impuesto está constituida:

- En las **transferencias de bienes**: por el precio neto de la transferencia, más las prestaciones accesorias realizadas por el vendedor (transporte, embalaje, fletes e intereses etc.), incluyendo el importe de los impuestos selectivos aplicables, menos las bonificaciones y descuentos habituales.
 - ◆ En caso de permutas: por el valor de mercado de cada bien transferido en la operación (RITBIS art.9-a).
 - ◆ En las daciones en pago, aportes a sociedades o cesiones o transmisiones de dominio de bienes industrializados (RITBIS art.9-a).
 - ◆ En caso de transferencias sin contraprestación o las realizadas entre empresas relacionadas: la base es la que se hubiese acordado en condiciones de libre competencia a precio de mercado (RITBIS art.9-a párrafo I y II).
- En las **importaciones**: por la cuantía determinada para la aplicación de los derechos arancelarios, más los tributos aplicados a la importación, incluyendo el impuesto selectivo al consumo (RITBIS art.9-b).
- En las **prestaciones de servicios**: por el valor total de los servicios prestados, excluyendo la propina obligatoria. No obstante, la base se configura en el caso de los siguientes servicios (RITBIS art.9-c):
 - ◆ Profesionales (legales, asesoría, técnicos, etc.): por la cuantía de los honorarios facturados (RITBIS art.9-c 1).
 - ◆ Hoteleros, bares, discotecas, restaurante y afines: por el valor total de las facturas por servicios prestados, excluyendo la propina obligatoria (RITBIS art.9-c 2).
 - ◆ De comunicaciones de voz, datos y video, prestados por cualquier medio y otros servicios afines: por el valor de las facturas, sin incluir otros impuestos (RITBIS art.9-c 3).
 - ◆ De televisión por cable o circuito cerrado y afines: por el valor de las facturas, sin incluir otros impuestos (RITBIS art.9-c 4).
 - ◆ De floristería, lavandería, organización de banquetes, Courier, envío de valores: por el valor total de las facturas por los servicios prestados (RITBIS art.9-c 5).

- ◆ De alquiler: por la cuantía del alquiler o arrendamiento (RITBIS art.9-c 6):
 - en caso de alquiler conjunto de vivienda y bienes muebles (sin distinción del precio de estos últimos), la base presume en un mínimo del **20%** del valor total del servicio contratado;
 - cuando se trata de inmuebles no destinados a vivienda, la base del impuesto está constituida por el valor total contratado, sin deducción alguna.
- ◆ De publicidad: por el valor total facturado por la empresa publicitaria (RITBIS art.9-c 7).
- ◆ De transporte aéreo o marítimo (RITBIS art.9-c 8):
 - de pasajeros: por el precio de venta de los pasajes, en el caso de servicios prestados dentro de la República Dominicana o de servicios al extranjero con origen y destino en la República Dominicana;
 - de transporte de carga: por el precio del transporte aéreo o marítimo dentro de la República Dominicana.
- ◆ De vigilancia: por el valor total del servicio facturado (RITBIS art.9-c 9).
- ◆ De construcción: la base del ITBIS es el **10%** de la cuantía total facturada, en el caso de trabajos que incluyen materiales, equipos o piezas de la construcción (RITBIS art.9-c 10).
- ◆ Otros no especificados: por el valor total de los servicios prestados (RITBIS art.9-c 11).

Se establecen determinadas **normas específicas** para la determinación de la base imponible del impuesto (CT art.340):

- En caso de **retiro de bienes realizados por el propietario**: la base imponible está constituida por el valor asignado a los bienes por el contribuyente, que, en ningún caso puede ser inferior a su coste.
- En caso de **alquiler conjunto de bienes muebles e inmuebles**: la base imponible es el valor del alquiler.
- En el caso de las **empresas del sector hotelero de todo incluido**: los valores determinados por la administración tributaria, en base al precio mínimo de utilidad del contribuyente, que tiene en cuenta el valor de los ingresos totales, los activos utilizados y la cuantía de los costes y gastos operativos, en operaciones comparables (CT art.281 bis. párrafo V- a).

Tipos impositivos

(CT art.341)

El tipo del ITBIS aplicado sobre las **transferencias gravadas y los servicios prestados** es del **18%**.

La **exportación de bienes** tributa a un tipo del **0%**. Los exportadores pueden deducir de cualquier otra obligación tributaria, la cuantía del impuesto soportada en la adquisición de bienes y servicios destinados a su actividad exportadora. En caso de **saldo a favor** del exportador, la administración debe proceder a su devolución (CT art.342).

Se aplica un **tipo reducido** del **16%** (CT art.345 párrafo II) a los **productos** siguientes:

- derivados lácteos;
- café;
- grasas animales o vegetales comestibles;
- azúcares;
- cacao y chocolate.

Exenciones

Se encuentran exentos del impuesto los siguientes elementos:

Bienes

(CT art.343)

Se encuentran exentas del impuesto, las transferencias e importaciones de los siguientes bienes.

- animales vivos;
- carnes frescas, refrigeradas y congeladas;
- pescado de consumo popular o reproducción;
- lácteos (excepto yogurt y mantequilla);
- leche y miel;
- otros productos de origen animal;
- plantas para siembra;
- legumbres, hortalizas, tubérculos sin procesar de consumo masivo;
- frutas sin procesar, de consumo masivo;
- café sin tostar, sin descafeinar, cáscara y cascarilla de café;
- cereales, harinas, granos trabajados;
- productos de molinería;
- semillas oleaginosas y otras semillas (para grasas, siembra o alimentos animales);
- embutidos;
- cacao en grano, entero o partido, crudo o tostado y cáscara, películas y demás residuos de cacao;
- alimentos infantiles, pastas, pan;
- agua natural y agua mineral natural embotellada o no;
- insumos pecuarios;
- combustibles;
- medicamentos;
- abonos y sus componentes;
- insecticidas, raticidas, fungicidas, herbicidas;
- otros insumos o bienes de capital agropecuarios;
- libros y revistas;
- material educativo a nivel preuniversitario;
- otros productos, entre lo que se encuentran los sillones de rueda y demás vehículos para inválidos y las prótesis articulares.

Si los bienes exentos anteriores forman parte de una **subpartida del Arancel de Aduanas** que incluya otros bienes, estos últimos no se consideran exentos.

Importaciones

(CT art.343)

Están exentas del impuesto las siguientes importaciones:

- Definitivas de bienes de uso personal con franquicias de derechos de importación, relativas a equipajes de viaje de pasajeros, de personas con discapacidad, de inmigrantes, de residentes en viaje de retorno, de personal del servicio exterior, etc.
- Definitivas con franquicias de derechos de importación de las instituciones del sector público, misiones diplomáticas y organismos internacionales.

- Definitivas de muestras exentas del pago de derechos de importación.
- De bienes en régimen de internación temporal.
- De máquinas, repuestos, materias primas, insumos y equipos, realizadas por empresas de las zonas francas industriales de exportación, directamente vinculada con su actividad industrial.

Las **materias primas, material de embalaje e insumos** utilizados directamente en la producción de los siguientes bienes están exentos del pago del impuesto, siempre que sean importados o adquiridos en el mercado local por los propios productores de (CT art.343 párrafo III):

- leche;
- cereales y productos de molinería;
- habichuelas;
- pollo y embutidos;
- material educativo.

También se encuentran exentas del pago del ITBIS, las importaciones y adquisiciones internas de materias primas, material de embalaje, insumos, maquinarias, equipos y repuestos directamente relacionados con la fabricación o producción de medicinas para uso humano y animal, fertilizantes, agroquímicos y alimentos para animales, siempre que sean adquiridos por los propios laboratorios farmacéuticos, fábricas de fertilizantes, agroquímicos y alimentos de animales (CT art.343 párrafo IV).

Servicios

(CT art.344)

Se encuentran exentos del impuesto los siguientes:

- La **provisión** de los servicios:
 - ◆ financieros, incluyendo seguros;
 - ◆ de planes de pensiones y jubilaciones;
 - ◆ de transporte terrestre de personas y de carga;
 - ◆ de electricidad, agua y recogida de basura;
 - ◆ de alquiler de viviendas;
 - ◆ de salud;
 - ◆ educativos y culturales;
 - ◆ funerarios;
 - ◆ de salones de belleza y peluquerías.
- **Asimismo**, la exención se aplica a los siguientes servicios (RITBIS art.14-k):
 - ◆ prestados por el Estado, que no puedan ser ofrecidos por particulares;
 - ◆ prestados a empresas instaladas en las Zonas Francas de Exportación;
 - ◆ prestados a embajadas, consulados y organismos internacionales declarados exentos;
 - ◆ prestados por las Cámaras de Comercio y Producción legalmente reconocidas;
 - ◆ de movimiento de carga prestados en puertos y aeropuertos (asimilables a exportaciones);
 - ◆ de casino, loterías, juegos deportivos, torneos, ferias y exposiciones.

Deducciones del impuesto

(CT art.346)

El contribuyente puede deducir del impuesto bruto (**repercutido**) el importe del impuesto adelantado (**soportado**) en el mismo periodo:

- a sus **proveedores locales**, por la adquisición de los bienes y servicios gravados;
- en la **aduana**, por la introducción al país de los bienes gravados.

Solo son deducibles las compras e importaciones respaldadas por documentos debidamente autorizados por la normativa del impuesto (CT art.347). Cuando el contribuyente no puede discriminar si las importaciones o adquisiciones locales han sido utilizadas en operaciones gravadas o exentas, la deducción de los impuestos soportados se debe efectuar en la proporción correspondiente a la cuantía de sus operaciones gravadas sobre el total de sus operaciones en el período (CT art.349).

Si la cuantía del impuesto adelantado (soportado) **excede de la del impuesto bruto** (repercutido), el contribuyente puede efectuar su compensación en los períodos mensuales siguientes. No obstante, esta situación no exime al contribuyente de la obligación de presentar su declaración (CT art.350).

Los exportadores que reflejen **créditos** por el impuesto adelantado (soportado) en los bienes y servicios adquiridos para su actividad, tienen derecho a solicitar su reembolso o compensación en un plazo de **6 meses**. La Administración tributaria dispone de **2 meses** para decidir sobre la misma. Si en ese plazo la Administración tributaria no emite una decisión sobre la solicitud del sujeto pasivo, la solicitud se considera admitida y el contribuyente puede aplicar la compensación contra cualquier impuesto.

Liquidación y pago del impuesto

El ITBIS es un impuesto administrado por la Dirección General de Impuestos Internos (CT art.351).

Los contribuyentes del ITBIS deben inscribirse en el Registro Nacional de Contribuyentes, dentro de los **30 días** posteriores al inicio de sus actividades gravadas (CT art.352).

El impuesto se liquida mensualmente. Los contribuyentes deben presentar una **Declaración Jurada** (incluso cuando no exista impuesto a pagar) en las Administraciones locales u otro medio autorizado por la Administración tributaria, dentro de los primeros **20 días** del mes siguiente al correspondiente a la declaración. La Administración tributaria puede requerir a los contribuyentes la presentación de los documentos que dan origen a la liquidación (RITBIS art.24).

En el caso de las importaciones de bienes, el impuesto se liquida y abona juntamente con los impuestos aduaneros correspondientes, en la forma y condiciones que establezcan los Reglamentos.

IV. Impuestos Selectivos

- A. Impuesto Selectivo al Consumo
- B. Impuesto al Consumo de Combustibles Fósiles y Derivados del Petróleo
- C. Contribución de salida

A. Impuesto Selectivo al Consumo

(CT Título IV; Reglamento N° 1-18 para la Aplicación del Título IV)

Hecho imponible

(CT art.362; RISC art.3 y 5)

El denominado *Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)* grava la **transferencia** y el retiro de determinados **bienes** de producción nacional a nivel de fabricante, su importación definitiva y la prestación o locación de los servicios incluidos en la norma (CT art.362).

El impuesto grava los siguientes **productos y servicios**:

- Productos del **alcohol**.
- Productos del **tabaco**.
- Servicios de **telecomunicaciones**.
- **Seguros** en general.
- **Hidrocarburos**.
- **Operaciones financieras**.
- Otro tipo de **bienes establecidos en el CT**.

El ISC se **devenga** (RISC art.5):

- En la **transferencia de bienes**: cuando el fabricante emita el documento de transferencia, o cuando se entregue o retire el bien, en el caso de que ese documento no exista (RISC art.5-a).
- En el **retiro de bienes**: en el momento de su retirada o de su contabilización, lo que ocurra primero (RISC art.5-b).
- En la **importación de bienes**: cuando los bienes se pongan a disposición del importador, en base a la normativa aduanera. No obstante, no se considera que surge la obligación tributaria cuando el bien se introduzca a territorio aduanero en base al régimen de admisión temporal (con o sin perfeccionamiento de activo) para ser utilizado como insumo para la fabricación de bienes destinados a la exportación (RISC art.5-c).
- En el caso de **traslado de mercancías** de zonas de tributación especial a zonas de tributación ordinaria: en el momento de salida de los bienes (RISC art.5-d).
- En el caso del traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación ordinaria: en el momento de la salida del bien de dicha área con destino a la zona de tributación ordinaria (RISC art.5-e).
- En la **prestación y locación de servicios**: cuando se emita la factura; cuando finalice la prestación o cuando se realice el pago total o parcial de la contraprestación, lo que suceda primero (RISC art.5-f).
- En el caso de las **operaciones financieras**: en el momento en que se efectúe el pago, transferencia o desembolso (RISC art.5-g).

Sujeto pasivo

(CT art.365; RISC art.4)

Son **contribuyentes** de este impuesto:

- Las **personas naturales y jurídicas** (nacionales o extranjeras), que produzcan bienes gravados, actuando en la última fase del proceso, aun cuando su intervención sea realizada por terceros.
- Los **importadores** de bienes gravados, con carácter habitual o no, por cuenta propia o de terceros.
- Los **prestadores o locadores** de servicios gravados y los que ordenen pagos y transferencias a través de entidades financieras y no financieras.

Se consideran **responsables solidarios**, aquellos que posean, comercialicen, transporte o utilicen bienes afectos al ISC, sin que justifiquen su procedencia o el pago del tributo (RISC art.4 párrafo II).

Exenciones

(CT art.366)

Están exentas del impuesto:

- Las **importaciones definitivas** de:
 - ♦ bienes de uso personal con franquicias de derechos de importación, relativas a equipaje de viaje de pasajeros, de personas con discapacidad, de inmigrantes, de residentes en viaje de retorno, de personal del servicio exterior, etc.;
 - ♦ con franquicias de derechos de importación de las instituciones del sector público, misiones diplomáticas y organismos internacionales;
 - ♦ de muestras exentas del pago de derechos de importación.
- Las **importaciones** de bienes en régimen de internación temporal.
- Las **exportaciones** de bienes gravados por este impuesto.

Base imponible

(CT art.367; RISC art.6)

La base imponible del impuesto **se determina** de la siguiente manera:

- En el caso de los **bienes transferidos por el fabricante** (a excepción de los productos del alcohol y tabaco): por el precio neto incluido en la factura o documento equivalente (incluyendo servicios conexos realizados por el vendedor: embalaje, flete y financiación), una vez deducidas las bonificaciones, descuentos y/o el ITBIS (CT art.367-a).
- En el caso de **transferencias gratuitas** o del **autoconsumo de bienes**: el valor asignado por el responsable en operaciones con productos similares o el valor de mercado.
- En el caso de productos del **alcohol, bebidas alcohólicas y cervezas**: el volumen de litros de alcohol absoluto de cada producto transferido o importado por el fabricante o importador (CT art.367-b).
- En el caso de **cigarrillos**: la cantidad de cajetillas transferidas o importadas por el fabricante o importador (CT art.367-c).
- En el caso de **bienes importados**: la cuantía resultante de agregar al valor de los derechos arancelarios, todos los tributos ligados a la importación, con excepción del ITBIS. En el caso de importaciones de productos similares a los de producción nacional, se utiliza la misma base imponible del impuesto utilizada para productos manufacturados internamente (CT art.367-d).

- En las **prestaciones de servicios**: el valor de los servicios prestados (RISC art.6-c). Específicamente, en los servicios de:
 - ♦ de telecomunicaciones: el importe facturado en la prestación;
 - ♦ seguros: la prima abonada por todo tipo de seguros privados;
 - ♦ operaciones financieras: la cuantía del cheque y por la de las transferencias electrónicas efectuadas.

A efectos del impuesto, cuando las facturas o documentos no expresen el valor de mercado, la Administración tributaria puede estimarlo **de oficio** (CT art.367 párrafo I).

Los contribuyentes del impuesto pueden **compensar** el ISC soportado en la importación de materias primas e insumos de los productos derivados del alcohol y de los cigarrillos con el impuesto repercutido sobre los productos finales en el momento de su venta. En el caso del alcohol, los contribuyentes también pueden compensar el impuesto abonado por las materias primas e insumos removidas o transferidas de un centro de producción controlado a otro para ser integradas a los productos finales gravados por este impuesto (CT art.367 párrafo III).

Los exportadores que disponen de saldo de créditos por los impuestos soportados en la adquisición de bienes utilizados en sus procesos productivos tienen derecho a solicitar a la Administración tributaria su **devolución o compensación** en un plazo de **6** meses. La Administración tributaria dispone de un **plazo** de **2** meses para decidir sobre esa solicitud y ante la falta de contestación, los contribuyentes pueden efectuar la compensación contra cualquier otra obligación tributaria, sin menoscabo alguno de las facultades de inspección y fiscalización de la administración tributaria sobre los saldos a favor, pagos indebidos o en exceso (CT art.367 párrafo IV).

Tipo de gravamen

Se aplican diferentes tipos de gravamen en función del bien o servicio (CT art.375).

Código	Descripción	Tipo (%)
1604.31.00	Caviar	20
1604.32.00	Sucedáneos del caviar	20
2403.11.00	Tabaco para pipa de agua	130
2403.19.00	Los demás	130
2403.99.90	Los demás	130
33.03	Perfumes y aguas de tocador	20
3922.10.11	Bañeras Tipo «jacuzzi», de plástico reforzado con fibra de vidrio	20
7324.21.10	Bañeras Tipo «jacuzzi», de fundición, incluso esmaltadas	20
7418.20.00	Bañeras Tipo «jacuzzi» de cobre, latón, incluso bronceado	20
7615.20.00	Bañera Tipo «jacuzzi», de aluminio	20
9019.10.12	Bañeras de plástico, reforzado con fibra de vidrio, «Tipo jacuzzi» (incluidas las de hidromasaje), equipadas con bombas, tuberías y accesorios apropiados para su funcionamiento	20
57.01	Alfombras de nudo de materia textiles, incluso confeccionadas	20

Código	Descripción	Tipo (%)
57.02	Alfombras y demás revestimientos para el suelo de materia textil excepto los de mechón insertados y los flocados, aunque estén confeccionados, incluidas las similares hechas a mano. «Kilim», «Schumaks» o «Soumak», «Karamie» y alfombras llamadas «Schumaks» o «Soumak», «Karamie» y alfombras similares hechas a mano	20
57.03	Alfombras y demás revestimientos para el suelo, de materia textil, con mechón insertado, incluso confeccionados	20
58.05	Tapicería tejida a mano (Gobelinos, Flandes, Aubusson, Beauvais y similares) y tapicería de aguja, (por ejemplo, de petitpoint, de punto de cruz) Incluso confeccionadas	20
71.13	Artículos de Joyería y sus partes, de metal precioso o de chapado precioso (plaqué)	20
71.14	Artículos de Orfebrería y sus partes, de metal precioso o de chapado precioso (plaqué)	20
71.16	Manufacturas de perlas finas (naturales) o cultivadas, de piedras preciosas o semipreciosas (naturales, sintéticas o reconstituidas)	20
71.17	Bisutería	20
7117.11.00	- Gemelos y pasadores similares	20
	- Las demás	20
7117.19.11	- De metal común, plateado, dorado o platinado	20
7117.19.12	- De imitación de metal precioso (goldfill)	20
7117.19.13	- De metal común, combinadas con otras materias	20
7117.19.19	- Las demás	20
	- Las demás	20
7117.90.11	- De imitación de piedras preciosas, combinadas con otras materias	20
7117.90.12	- De imitación de perlas, combinadas con otras materias	20
7117.90.19	- Las demás	20
84.15	Máquinas y aparatos para acondicionamiento de aire que comprendan un ventilador con motor y los dispositivos adecuados para modificar la temperatura y la humedad, separadamente el grado higrométrico, aunque no regulen	20
8415.10.00	Máquinas y aparatos para acondicionamiento de Aire acondicionado de pared o para ventanas, formando un solo cuerpo o del tipo sistema de elementos separados («split-system»)	20
8415.20.00	Aire acondicionado del tipo de los utilizados en vehículos automóviles para comodidad de sus ocupantes	20
8415.81.00	Aire acondicionado con equipo de enfriamiento y válvula de inversión del ciclo término (bombas de calor reversibles)	20
8415.82.00	Los demás máquinas y aparatos con equipo de enfriamiento	20
8415.83.00	Los demás máquinas y aparatos sin equipo de enfriamiento	20
8415.90.00	Partes de máquinas y aparatos para acondicionamiento de aire	20
8479.60.00	Aparatos de evaporación para refrigerar el aire	20
8508.11.00	Aspiradoras con motor eléctrico incorporado	20
8508.19.00	De potencia inferior o igual al 1 500 W y de capacidad del depósito o bolsa para el polvo inferior o igual a 20l	20
8508.60.00	Las demás	20
8509.80.10	Enceradoras (lustradoras) de pisos	20
8509.80.20	Trituradores de desperdicios de cocina	20

Código	Descripción	Tipo (%)
8509.40.90	Los demás (trituradores y mezcladoras de alimentos)	20
8509.80.90	Los demás aparatos	20
8516.10.00	Calentadores eléctricos de agua de calentamiento instantáneo o acumulación y calentadores eléctricos de inmersión	20
8516.50.00	Hornos de microondas	20
8516.60.10	Hornos	20
8516.60.30	Calentadores, parrillas y asadores	20
8516.71.00	Aparatos para la preparación de café o té	20
8516.72.00	Tostadoras de Pan	20
8516.79.00	Los demás aparatos electro térmicos	20
8517.69.20	Videófonos	20
8519.30.00	Giradiscos	20
8519.81.91	Reproductores de casetes (toca casetes) de bolsillo	20
8519.20.00	Tocadiscos que funcionen por ficha o moneda	20
8521.90.10	De grabación o reproducción de imagen y sonido, mediante disco óptico	20
8521.90.20	De reproducción de imagen y sonido en formato mp3 y similares	20
8521.90.90	Los demás	20
85.21	Aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido (videos), Incluso con receptor de señales de imagen y sonido incorporado	20
8521.10.00	Aparatos de grabación y reproducción de imagen y de sonido (video) de cinta magnética	20
8521.90.10	De grabación o reproducción de imagen y sonido, mediante disco óptico	20
8521.90.20	De reproducción de imagen y sonido en formato mp3 y similares	20
8521.90.90	Los demás	20
8525.80.20	Cámaras digitales	20
8525.80.30	Videocámaras	20
8527.13.10	Los demás aparatos combinados con grabador o reproductor de sonido por sistema óptico de lectura	20
8527.21.10	Aparatos receptores de radiodifusión combinados con grabador o reproductor de sonido por sistema óptico de lectura	20
8527.91.10	Los demás aparatos receptores de radiodifusión combinados con grabador o reproductor de sonido por sistema óptico de lectura	20
8528.72.00	Aparatos receptores de televisión, en colores	10
8528.59.10	Videomonitores en colores	10
85.29	Partes identificables como destinadas, exclusivas o principalmente a los aparatos de las partidas números 85. 25 a 85.28.	20
8529.10.10	Antenas exteriores para receptores de televisión o radiodifusión	10
8529.10.20	Antenas parabólicas para recepción directa desde satélites	10
8529.10.91	Antenas para transmisión de telefonía celular y transmisión de mensajes a través de aparatos buscapersonas	10
88.01	Globos y dirigibles; planeadores, a las planeadoras y demás aeronaves no concebidas para la propulsión con motor	20

Código	Descripción	Tipo (%)
8903.91.10	Yates	20
8903.99.20	Motocicletas acuáticas («jet ski»)	20
91.01	Relojes de pulsera, de bolsillo y relojes similares (incluido los contadores de tiempo de los mismos tipos), con caja de metales preciosos o chapados de metales preciosos (plaqué)	20
9111.10.00	Cajas de metal precioso o chapado de metal precioso (plaqué)	20
9113.10.00	Pulseras de metal precioso o chapado de metal precioso (plaqué)	20
93.02	Revólveres y pistolas, excepto los de las partidas 93.03 o 93.04	78

A continuación, se incluyen las **cuantías específicas** aplicables para de la determinación del impuesto correspondiente al período comprendido entre **1** de enero y **31** de marzo del **2021**.

- **Productos del alcohol** (CT art.375 párrafo I): en el caso de productos del alcohol, bebidas alcohólicas y cervezas, la cuantía del ISC específico por litro de alcohol absoluto (sin importar el grado de alcohol) es de **RD\$ 641,86**, más un impuesto selectivo al consumo *ad valorem* (CT art.375 párrafo III) del **10%**, que se determina incrementando el precio de lista del fabricante en un **30%** antes de este impuesto, sin incluir bonificación o descuentos.
- **Productos del tabaco** (CT art.375 párrafo VII): en el caso de cigarrillos, la cuantía del ISC específico por cajetilla de cigarrillos, es de **RD\$ 54,29** por la cajetilla de cigarrillos de **20** unidades y de **RD\$ 27,15** por cada cajetilla de cigarrillos de **10** unidades, más un **20%** por concepto de Impuesto Selectivo *ad-valorem* (CT art.375 párrafo VIII), sobre el precio al por menor de los citados productos.
- **Operaciones Financieras** (CT art.382): se aplica un impuesto del **0,0015 (1.5 por mil)** sobre la cuantía de los cheques abonados por las entidades financieras, así como por los pagos realizados mediante transferencia electrónicas. Se excluyen del gravamen, las retiradas de efectivo en cajeros electrónicos y en oficinas bancarias, el consumo de tarjetas de crédito, los pagos a la Seguridad Social, las transacciones y pagos efectuados por fondos de pensiones, los pagos al Estado por concepto de impuestos, así como las transferencias realizadas por el Estado y las transacciones del Banco Central.
- **Servicios de Telecomunicaciones** (CT art.381): con un tipo del **10%**.
- **Servicios de Seguros en general** (CT art.383): se aplica un impuesto del **16%** a los seguros en general. La base imponible está constituida por la prima abonada por todo tipo de seguros privados. Se exceptúan del impuesto los seguros obligatorios del Sistema Dominicano de Seguridad Social. También se eximen del impuesto las pólizas de seguros por actividades agropecuarias CT art.383 párrafo I y II.

Liquidación y pago del impuesto

El ISC es administrado por la Dirección General de Impuestos Internos, en caso de **productos manufacturados** en la República Dominicana y, por tanto, su liquidación y pago se efectúa en las Estafetas o Colecturías de Impuestos Internos. En el caso de los productos importados, la liquidación y pago del impuesto se efectúa en la Colecturía correspondiente de la Dirección General de Aduanas (CT art.385).

En el caso de las **transferencias y prestaciones de servicios** el impuesto se liquida y abona mensualmente (CT art.368).

Los contribuyentes están obligados a presentar una Declaración Jurada de las transferencias y prestaciones de servicios realizadas en el mes anterior y a abonar simultáneamente el impuesto. La presentación de la Declaración Jurada, así como el pago del impuesto debe efectuarse dentro del plazo establecido para liquidación y pago del ITBIS (CT art.368 párrafo I).

En el caso de las importaciones de bienes, el impuesto se liquida y abona juntamente con los impuestos aduaneros correspondientes (CT art.369).

Los contribuyentes del impuesto deben inscribirse en el Registro Nacional de Contribuyentes (CT art.370).

B. Impuesto al Consumo de Combustibles Fósiles y Derivados del Petróleo

1. Impuesto al Consumo de Combustibles Fósiles y Derivados del Petróleo - Específico y Ad Valorem
2. Impuesto Selectivo Ad-Valorem sobre el Consumo Interno de Combustibles Fósiles y Derivados de Petróleo

1. Impuesto al Consumo de Combustibles Fósiles y Derivados del Petróleo - Específico y Ad Valorem

(L N° 112-00 y sus normas modificadoras)

Se establece un impuesto al **Consumo de Combustibles Fósiles y Derivados del Petróleo** despachados a través de la Refinería Dominicana de Petróleo, S.A. (REFIDOMSA) u otra empresa, o los importados por cualquier otra persona física o jurídica, para consumo propio o para la venta total o parcial a otros consumidores.

El impuesto se fija en moneda local de curso legal, en **RD\$** por cada galón americano de combustible, de acuerdo con la siguiente **tabla de tipos** (L N° 112 art.1):

Código arancelario	Tabla 1 Combustibles Convencionales	RD\$ por galón
2711.12.00	Gas Licuado de Petróleo (GLP), uso doméstico	0.00
2711.13.00		
2711.19.00		
2710.12.19	Gasolina Regular	63,83
2710.12.19	Kerosene	17,99
2710.12.41	Gasolina Premium	71,85
2710.12.11	Avtur (Jet A-1, para turbinas de aviación)	6,30
2710.12.50	Gasoil Premium	34,53
2710.12.50	Gasoil Regular	28,06
2710.12.60	Fuel Oil	17,99

Código arancelario	Tabla 3 Otros combustibles	RD\$ por galón
2702	Lignitos	0.00
27.01	Carbón mineral y el coque de petróleo	0.00
27.02		
27.13		
27.04	Coques y semicoques de hulla, lignito, petróleo o turba	0.00
27.08		
27.13		

El impuesto se actualiza **trimestralmente** por la Secretaría de Estado de Industria y Comercio, en base al índice de precios al consumidor (IPC) publicado por el Banco Central de la República Dominicana (L N° 112-00 art.2).

Las empresas que operan instalaciones de importación, procesamiento, mezclado y/o almacenamiento de combustibles para el mercado nacional o para uso propio, se constituyen en agentes de retención para el pago del impuesto de todo el combustible despachado (L N° 112-00 art.3).

Los impuestos correspondientes a los combustibles despachados por los agentes de retención deben ser abonados a la Tesorería Nacional, mediante cheques certificados, en los 7 días siguientes (L N° 112-00 art.3 párrafo II).

2. Impuesto Selectivo Ad-Valorem sobre el Consumo Interno de Combustibles Fósiles y Derivados de Petróleo

(L N° 253-12 art.18, de Rectificación Tributaria)

En adición al gravamen sobre combustibles fósiles y derivados del petróleo, se establece, asimismo, la aplicación de un **impuesto selectivo adicional** del **16% ad valorem**, sobre el consumo interno de fuel oil y gasolina (L N° 253-12 art.18).

A su vez, se establece una **tasa reducida** del impuesto selectivo al consumo de AVTUR (combustible utilizado por aviones de turbina) del **6,5% ad-valorem** (L N° 253-12 art.18 párrafo I).

Este impuesto adicional debe ser retenido por las personas físicas o jurídicas o las entidades que procesan, refinan, entregan o distribuyen los productos gravados o por aquellas que los importen para consumo propio (L N° 253-12 art.18 párrafo III).

La **base imponible** del impuesto está constituida por el precio de paridad de importación fijado por Ministerio de Industria y Comercio (L N° 253-12 art.18 párrafo II).

El impuesto se devenga en la primera transferencia interna, venta o importación para consumo propio (L N° 253-12 art.18 párrafo IV).

C. Contribución de Salida

(L N° 199-66; Junta Monetaria 7-10-99; D 428-99)

La también denominada **Tarjeta de Turista** es una tasa impositiva que cobra la República Dominicana a sus visitantes, estableciendo que la adquisición de esta tarjeta es un requisito para el ingreso al territorio nacional, con fines turísticos, sin necesidad de una visa consular. Esta tarjeta permite permanecer en el país por un **período de 30 días**. A partir de este tiempo el turista puede extender su estadía pagando una tarifa que está sujeta a la cantidad tiempo que decida continuar en el país.

La obtención de dicha tarjeta implica el pago de **USD 10,00** o **EUR 10,00**, con una **vigencia** de un año y válida para una sola persona.

La Tarjeta de Turista se incluye en todos los pasajes aéreos emitidos fuera de República Dominicana.

Están **exentos** del pago de la Tarjeta de Turista:

- Los **residentes**, visados y nacionalizados dominicanos.
- Los **funcionarios diplomáticos y consulares** extranjeros acreditados en el país.
- Los **pasajeros** que utilizan aeronaves privadas no comerciales, siempre que los pasajeros y la aeronave cumpla los siguientes requisitos: que sea por motivos deportivos, recreativos, ejecutivos, turísticos y de negocios, con un peso no mayor de **30.000 libras**, o con capacidad hasta un máximo de **12** pasajeros.
- Los **extranjeros** con carnet de habitante fronterizo, autorizados a entrar y salir en el mismo día de la República Dominicana.
- Los **visitantes** que arriben al país por vía aérea están exentos de incluir la **Tarjeta de Turista**:
 - ◆ los pasajes aéreos con punto de venta en República Dominicana; y
 - ◆ los pasajes aéreos adquiridos por pasajeros en tránsito, cuyo destino final no sea la República Dominicana.

D. Impuesto sobre Fósforos

(L N° 859-35 y sus normas modificadoras; D 299-18)

Se aplica un **sello** por cada cajetilla, libritos, paquetes o cualquier otro envase que tenga fósforos. El valor de cada estampilla es de **RD\$ 0,04** cada una conforme lo establece el D N° 299/18.

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

No se aplican este tipo de impuestos en la República Dominicana.

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

Aranceles de Importación

(L N° 13-93; L N° 146-00)

Los derechos de aduana son aplicados sobre el valor en aduana de la mayor parte de los bienes importados. En base al sistema de arancel actual, se aplica un impuesto de importación básico del **0%, 3%, 8%, 14%** o **20%**, sobre el precio *ad valorem* de las importaciones, igual al valor CIF de la importación (es decir, el coste, seguro y flete).

Se aplican las siguientes **excepciones a estos tipos**, entre otras, a:

- Los bienes enumerados en la **Rectificación Técnica** presentada por la República Dominicana ante la OMC, que están sujetos a un impuesto sobre la importación más alto.
- Las **importaciones de zona franca**; los materiales educativos; las importaciones de insulina; carne de cerdo y bovino; equipamiento para personas con discapacidad, y los equipos y maquinaria, en base a los esquemas de importación temporal; las importaciones del gobierno dominicano, las importaciones diplomáticas y de gobiernos extranjeros; el movimiento de elementos familiares; y las mercancías de ferias, las cuales están sujetas a aranceles menores o incluso a ningún arancel.

Régimen de importación temporal

En base a este sistema, los exportadores pueden importar materias primas, etiquetas, materiales de embalaje, repuestos y otros elementos, para ser utilizados en la **producción de bienes exportables**, sin pago de derechos de importación, siempre que esos bienes sean admitidos temporalmente en las aduanas dominicanas y reexportados en los **18** meses siguientes.

VII. Régimen Simplificado de Tributación

(CT y sus normas modificadoras; D N° 265-19)

El Reglamento 265-19, de 1-8-2019, deroga el D 758-08, del 24-11-2008, por el que se establecía el Procedimiento Simplificado de Tributación (PST). Esta norma establece un **Régimen Simplificado de Tributación (RST)**, para la determinación de las obligaciones del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y del Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) de las personas físicas y jurídicas que opten por acogerse a este régimen, bajo las siguientes **modalidades** (D N° 265-19 art.1):

- Régimen Simplificado de Tributación de ingresos.
- Régimen simplificado de Tributación de compras.

El RST **se aplica** a las personas (D N° 265-19 art.2):

- físicas o jurídicas que prestan servicios o pertenecen al sector agropecuario;
- jurídicas que producen bienes;
- físicas o jurídicas que comercian con bienes.

Existen dos modalidades: por ingresos y por compras.

- **Modalidad del RST por ingresos.** Pueden acogerse a esta modalidad, las personas físicas o jurídicas prestadoras de servicios o pertenecientes al sector agropecuario y las personas jurídicas

productoras de bienes, siempre que sean residentes y que sus ingresos brutos anuales no sean superiores a **RD\$ 9.182.850** en **2021** (D N° 265-19 art.4).

- **Modalidad del RST por compras.** Pueden acogerse a esta modalidad las personas físicas y jurídicas residentes dedicadas a la comercialización de bienes, cuya cifra de compras e importaciones totales no superen los **RD\$ 42.220.000** en **2021** (D N° 265-19 art.5).

Las anteriores cuantías se han de actualizar anualmente por la inflación.

Los **contribuyentes que optan** por el RST deben cumplir los requisitos siguientes en la fecha de presentación de su solicitud (D N° 265-19 art.6):

- Estar inscritos en el Registro Nacional de Contribuyentes (RNC).
- Deben tener actualizados sus datos en el RNC. Las personas jurídicas deben tener actualizada la información sobre la cuantía del capital, los accionistas y beneficiario final, la actividad económica y el tipo de sociedad, así como cualquier otro cambio.
- Tener como cierre fiscal el 31 de diciembre.
- Estar al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y deberes formales.
- No encontrarse en proceso de fiscalización externa.

Por el contrario, **no pueden optar** al RST, aquellos contribuyentes que ejerzan las actividades de (D N° 265-19 art.7):

- Construcción de bienes raíces.
- Fabricación de cigarrillos, combustibles o bebidas alcohólicas.
- Seguros, Telecomunicaciones, Financieras, Pensiones o del Mercado de Valores.
- Producción de espectáculos públicos.
- Administración de patrimonios autónomos, incluidos los anteriores.

Tampoco pueden formar parte del RST (D N° 265-19 art.7 párrafo I):

- Las personas físicas o jurídicas que disfruten de incentivos fiscales en el ISR y el ITBIS.
- Las personas jurídicas con, al menos, un socio no residente.
- Las personas jurídicas cuyo socio sean otra persona jurídica.
- Las personas físicas o jurídicas (y sus accionistas) con participaciones en una o varias sociedades con ingresos consolidados superiores al límite establecido para la pertenencia al RST.
- Las personas jurídicas que dispongan de inmuebles registrados no pertenecientes a su actividad comercial.
- Las personas físicas y jurídicas que oculten o simulen ingresos, compras e importaciones.

Aquellos contribuyentes cuyos ingresos o compras superen en un **5%** los límites exigidos para la pertenencia al RST, pueden mantenerse en el mismo, siempre que se trate de ingresos extraordinarios (intereses, dividendos, ganancias de capital) debidamente justificados (D N° 265-19 art.7 párrafo II).

Obligaciones

Los contribuyentes adscritos al RST están obligados a (D N° 265-19 art.9):

- emitir facturas con número de comprobante fiscal;
- requerir facturas con valor fiscal a sus proveedores a fines informativos, que no pueden utilizarse para fines deducción alguna;
- mantener a disposición de la administración tributaria la información que le acredita como miembro del RST y los documentos justificativos de los impuestos debidos y el cumplimiento de las obligaciones principales y accesorias.

Por el contrario, los contribuyentes del RST **no están obligados** a (D N° 265-19 art.10):

- la remisión de datos informativos establecidos para el régimen ordinario;
- efectuar pagos anticipados por el ISR;
- abonar el Impuesto a los Activos, siempre que los anteriores estén relacionados con la actividad económica.

Tipo de gravamen

Se estructura del siguiente modo:

RST por ingresos

Personas jurídicas: la cuantía a abonar se determina por la aplicación de un tipo del 7% sobre los ingresos brutos declarados en el año correspondiente al ISR y el ITBIS (D N° 265-19 art.15).

Personas físicas: el ISR se determina aplicando el tipo impositivo correspondiente a la renta neta imponible derivada de la reducción de los ingresos gravados en un **40%**, la aplicación de la exención contributiva anual (**RD\$ 416.220,00**) y de los gastos educativos. No se incluyen las rentas salariales ni las sujetas a retención definitiva por el ISR. No obstante, las rentas provenientes de salarios se consideran dentro de la cuantía límite para aplicar o mantenerse en el régimen y deben ser declarados en el formulario dispuesto para el RST (D N° 265-19 art.16 y 17).

RST por compras

Impuesto sobre la Renta: la cuantía a abonar se determina mediante la aplicación del porcentaje del margen bruto de comercialización a las compras para determinar los ingresos brutos anuales. El margen de comercialización determinado corresponde al ingreso neto, sobre el que se aplica el tipo general del impuesto sobre la renta de persona física o jurídica (D N° 265-19 art.19).

ITBIS: se aplica el tipo general al margen bruto de comercialización definido anteriormente (D N° 265-19 art.20):

- en el caso de farmacias y contribuyentes acogidos al RST que comercializan estos productos: el ITBIS se determina aplicando el **25%** al margen bruto de comercialización;
- en el caso de comerciantes de alimentos: se aplica el **60%** al margen bruto de comercialización.

RST por ingresos para el sector agropecuario

El impuesto a abonar por las personas físicas y jurídicas acogidas al RST por ingresos se determina aplicando el tipo efectivo de tributación promedio anual aplicado al sector a los ingresos brutos anuales declarados (D N° 265-19 art.21).

Declaración y pago del RST

Los contribuyentes del RST están obligados a presentar una **declaración anual** con anterioridad al último día laborable del mes de febrero del año siguiente al ejercicio de la declaración (D N° 265-19 art.22).

El nuevo RST entró en vigor a partir del ejercicio fiscal de **2019** (D N° 265-19 art.23).

Los contribuyentes acogidos al antiguo Procedimiento Simplificado de Tributación (PST), que cumplan los requisitos exigidos, son incluidos de oficio en el nuevo RST por parte de la Administración tributaria (D N° 265-19 art.24).

RST por ingresos

Las personas físicas y contribuyentes del sector agropecuario deben abonar el impuesto en **2** cuotas anuales en febrero y en agosto.

Las personas jurídicas han de abonar el impuesto en **4** cuotas trimestrales en los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre del mismo año.

RST por compras

El pago se efectúa en **4** cuotas trimestrales en los mismos plazos indicados en el RST por ingresos.

Las **retenciones** del ISR efectuadas a sus actividades económicas y profesionales pueden ser acreditadas frente al ISR a abonar en el ejercicio fiscal sujeto al RST (D N° 265-19 art.22 párrafo V).

Por último, lo contribuyentes acogidos al RST que dispongan de saldo a favor del ISR de ejercicios anteriores no prescritos, pueden solicitar su **compensación o devolución** (CT art.19).

VIII. Otros

A. Impuesto de Circulación de Vehículos de Motor

B. Impuesto de Casinos

C. Impuesto Único a las Bancas de Loterías y Apuestas Deportivas

A. Impuesto de Circulación de Vehículos de Motor

(L N° 241-67 y normas modificadoras; Norma General 03-2013 DGII)

Este impuesto (conocido como marbete) grava a los vehículos de motor **aptos para transitar** por las vías públicas.

Se encuentran **exentos** de este impuesto los vehículos propiedad del Estado y sus entidades autónomas u otros organismos que por leyes especiales gozan de exoneración de impuestos.

El impuesto se aplica un tipo del **1%** del valor del vehículo. El impuesto a abonar por los vehículos fabricados hasta **2015** es de **RD\$ 1.500,00** y para los vehículos fabricados a partir del 2016 de **RD\$ 3.000,00** (excluyendo las motocicletas), ajustable por las tasas de inflación anual publicadas por el Banco Central. Los marbetes renovados a partir del **30 de enero de 2021** deberán pagar un recargo de **RD \$2.000,00** adicional al costo de renovación.

El **valor** de cada vehículo se determina por la Dirección General de Impuestos Internos por tipo y años del vehículo, incluyendo el factor de depreciación anual utilizando como referencias las Tablas de Valores de Vehículos, clasificados según su tamaño.

B. Impuesto de Casinos

(L N° 351-64 y L N° 281-68; L N° 405-69; L N° 24-98; L N° 29-06; L N° 139-11)

Este impuesto grava las **operaciones de los casinos de juegos** legalmente establecidos, basados en su localización geográfica y el número de mesas de juego y en operación.

La L N° 29-06 art.4 modifica la L N° 351-64 art.14, de la forma siguiente: se establece un impuesto como régimen simplificado para el pago del ISR a la operación de casinos de juego legalmente establecidos, basados en el número de mesas en operación, según la siguiente escala correspondiente al periodo comprendido entre **febrero de 2020 y enero 2021**:

Los casinos con un **volumen de mesas** de juego en operación:

- comprendidas entre **1 y 15 mesas** pagan mensualmente, **RD\$ 43.672** por cada una de las mesas;
- comprendidos entre **16 y 35 mesas**: **RD\$ 50.391**, por cada una de las mesas que excedan la escala anterior;
- **superiores a 36**: **RD\$ 67.188** por cada una de las mesas que excedan la escala anterior.

C. Impuesto Único a las Bancas de Loterías y de Apuestas Deportivas

(L N° 139-11)

Las **cuantías aplicables** para el pago de este impuesto en el periodo de **febrero 2020 a enero 2021** son las siguientes (L N° 139-11 art.2 y 3):

- Las **bancas de lotería** deben abonar un impuesto único de **RD\$ 47.031**.
- Las **bancas deportivas** radicadas en:
 - ♦ las áreas metropolitanas del Distrito Nacional, Santiago de los Caballeros, San Francisco de Macorís, Puerto Plata y La Vega, deben abonar un impuesto único anual de **RD\$ 302.344**;
 - ♦ las restantes bancas deportivas radicadas en cualquier otro punto geográfico de la Nación deben abonar al Estado Dominicano por el mismo concepto indicado anteriormente, un impuesto único anual de **RD\$ 201.563**.

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Sub-nacionales

No se aplican impuestos de este tipo en la República Dominicana.

Sección 3

Contribuciones Sociales

(L N° 87-01)

Los empleadores y empleados están obligados a realizar **contribuciones mensuales al sistema de Seguridad Social** (Tesorería de la Seguridad Social, en adelante TSS). Las contribuciones se determinan en base a las retribuciones del empleado (salario diario, incrementado por cualquier pago adicional de comisiones o asignaciones por vacaciones). A partir de agosto de **2021** la base mínima y máxima de cotización (salario cotizable), sobre la que se aplican las contribuciones a la seguridad social, está establecida en **RD\$ 15.600** y **RD\$ 312.000**, respectivamente, para todas las contribuciones (L N° 87-01 art.57).

Los **tipos de cotización** de los empleadores y empleados son los siguientes:

Elemento	Empleadores (%)	Empleados (%)
Seguro Familiar de Salud (L N° 87-01 art.140)	7,09	3,04
Seguro de Vejez, Discapacidad y Supervivencia (L N° 87-01 art.56)	7,10	2,87
Seguro de Riesgos Laborales (L N° 87-01 art.199)	1% cuota fija más un % variable (hasta el 0,6%) dependiendo del sector de actividad y riesgo de la empresa	0

La siguiente tabla incluye los **topes salariales** de aporte al Sistema Dominicano de Seguridad Social a partir de agosto de **2021** (Resolución 05/2021):

Topes salariales		
Riesgo Laboral	4 salarios mínimos nacionales	RD\$ 62.400,00
Seguro Familiar de Salud	10 salarios mínimos nacionales	RD\$ 156.000,00
Seguro de Vejez, Discapacidad y Supervivencia	20 salarios mínimos nacionales	RD\$ 312.000,00

Se aplica un **régimen voluntario** a las personas físicas autónomos. Los participantes en este régimen están sujetos a tipos especiales.

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



Uruguay

Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central

**Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos
Subnacionales**

Sección 3. Contribuciones Sociales

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	1133
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	1133
A. Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.....	1133
B. Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.....	1147
C. Impuesto a las Rentas de los No Residentes	1162
D. Impuesto a los Ingresos de las Entidades Aseguradoras.....	1166
E. Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social	1168
II. Impuestos sobre la Propiedad	1170
A. Impuesto al Patrimonio	1170
B. Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales	1173
C. Impuesto a las Sociedades Financieras de Inversión.....	1175
D. Impuesto Anual de Enseñanza Primaria	1176
E. Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios.....	1177
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	1180
A. Impuesto al Valor Agregado	1180
IV. Impuestos Selectivos.....	1187
A. Impuesto Específico Interno	1187
B. Impuesto a Apuestas por Máquinas Electrónicas de Juegos de Azar o Apuestas Automáticas	1191
C. Impuestos para el Fondo de Inspección Sanitaria (FIS)	1192
V. Impuestos sobre Transacciones Financieras	1195
VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior.....	1195
A. Impuesto Aduanero Único a la Importación	1195
VII. Regímenes Simplificados.....	1195
A. Monotributo	1195
VIII. Otros.....	1198
A. Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas	1198

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales1199

SECCIÓN 3

A. Contribuciones Sociales1200

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados
- VIII. Otros Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas
- B. Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas
- C. Impuesto a las Rentas de los No Residentes
- D. Impuesto a los Ingresos de las Entidades Aseguradoras
- E. Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social

A. Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas

(Texto Ordenado Vigente Título 4 sustituido por la L N° 18.083 art.3-LIRAE-; D N° 150-07 -RLIRAE-)

El sistema tributario uruguayo está basado en el **principio territorial**, por lo que el Impuesto sobre la Renta sólo se aplica a las rentas de fuente uruguaya. Las empresas están sujetas al Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y a un Impuesto sobre el Patrimonio.

La denominada **unidad indexada** (en adelante, UI) es ajustada diariamente por el Banco Central, de acuerdo con la variación del Índice de Precios de Consumo. A **30-4-2021** la UI era equivalente a \$ **4,9192**. La denominada **Base de Prestaciones y Contribuciones** (en adelante, BPC) es también un valor indexado. En **2021**, el valor de **1 BPC** se establece en \$ **4.870** (D N° 005/2021).

El denominado *Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas* (en adelante, **IRAE**) se aplica sobre las rentas de fuente uruguaya de todo tipo de actividades económicas.

Hecho imponible

(LIRAE art.2)

El hecho imponible del IRAE está constituido por las siguientes **rentas**:

- Las rentas empresariales.
- Las asimiladas a rentas empresariales, por la enajenación habitual de inmuebles.
- Las comprendidas en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), obtenidas por contribuyentes que opten por liquidar este impuesto o por aquellos que deban tributarlo preceptivamente, por superar el límite de ingresos determinado por el Poder Ejecutivo.

Se consideran **rentas empresariales**, las obtenidas por los sujetos pasivos del impuesto indicados abajo, con independencia de los factores utilizados (LIRAE art.3).

Por otra parte, se consideran **rentas asimiladas** a empresariales (en tanto no estén incluidas en el artículo precedente), las resultantes de (LIRAE art.4):

- La enajenación o promesa de venta de inmuebles derivados de loteos (fraccionamientos), en un número superior a **25**.
- La enajenación o promesa de venta de más de **2** inmuebles en el ejercicio fiscal, cuyo valor fiscal exceda del doble del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio de las personas físicas vigente en el año (**\$ 4.937.000 en 2021**) en que se efectúen dichas enajenaciones.

Los contribuyentes incluidos en el IRAE tributan separadamente por cada uno de los incisos anteriores.

Los **dividendos** y las **distribuciones de beneficios** no están sujetos al impuesto a nivel de la sociedad. No obstante, los dividendos y las distribuciones de beneficios derivados por las personas físicas y los no residentes, están sujetos al impuesto cuando son abonados o acreditados por un contribuyente sujeto al IRAE.

Sujeto pasivo

El IRAE, se aplica a las entidades jurídicas **residentes** y a los establecimientos permanentes de entidades **no residentes**. Los no residentes sin establecimiento permanente en Uruguay están sujetos a un impuesto sobre la renta específico de los no residentes denominado *Impuesto a la Renta de los No Residentes* (en adelante, IRNR).

Son sujetos pasivos del impuesto (LIRAE art.9):

- Las **sociedades** (con o sin personalidad jurídica) residentes en Uruguay, incluidas las que se encuentran en proceso de liquidación.
- Los **establecimientos permanentes** de entidades no residentes en Uruguay.
- Las asociaciones y **sociedades agrarias**, así como las sociedades con objeto agrario.
- Los **entes autónomos** y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado.
- Los **fondos de inversión** cerrados de crédito.
- Los **fideicomisos**, excluidos los de garantía.
- Las **personas físicas y los condominios** titulares de rentas comprendidas.
- Las asociaciones y **fundaciones** por las actividades gravadas.
- Los **grupos de interés económico**.

Asimismo, aquellas **personas físicas** que derivan renta sujeta al *Impuesto a la Renta de las Personas Físicas* (en adelante, IRPF), pueden optar por tributar por el IRAE sobre sus rentas por servicios profesionales prestados fuera de la relación de dependencia, cuando dichas rentas exceden en **2021** de **4 millones UI**, a la cotización al cierre del ejercicio (RLIRAE art.7).

Por otra parte, las personas físicas que obtienen rentas comprendidas en el IRPF **pueden optar** por tributar en este impuesto o por el IRAE (LIRAE art.5).

- Por la totalidad de sus **rentas**, con exclusión de las rentas de trabajo dependiente; los dividendos de entidades residentes y por las rentas del capital mobiliario provenientes de entidades no residentes.
- Por la totalidad de las **rentas del factor capital**, excluyendo las correspondientes a dividendos de entidades residentes y las rentas del capital mobiliario provenientes de entidades no residentes.
- Por la totalidad de las **rentas del factor trabajo**, excluyendo las rentas derivadas de pensiones y jubilaciones y del trabajo dependiente.

Una vez **ejercida la opción** de tributar por el IRAE, los contribuyentes deben liquidar obligatoriamente este impuesto durante al menos **3 ejercicios** (RLIRAE art.6).

Las personas que derivan **rentas de actividades agrícolas** pueden optar por la sujeción al IRAE o al *Impuesto sobre la Venta de Bienes Agrícolas* (en adelante, IMEBA). Esta opción no resulta posible para determinados tipos de empresas, que siempre se encuentran sujetas al IRAE (LIRAE art.6).

No existe **transparencia fiscal** en Uruguay.

Se consideran **residentes** en Uruguay, las personas jurídicas y demás entidades constituidas de acuerdo con las leyes uruguayas (LIRAE art.13).

Las personas jurídicas del exterior y demás entidades no constituidas en Uruguay, que establezcan su domicilio en Uruguay, se consideran residentes desde el momento de la finalización de los trámites formales dispuestos por las normas vigentes. Por el contrario, estas entidades se considera que han dejado de ser residentes cuando carezcan de domicilio en Uruguay y hayan culminado los trámites correspondientes a la transferencia del domicilio al extranjero.

Base imponible

Con **carácter general**, el sistema tributario uruguayo está basado en el principio territorial, por lo que el impuesto sólo se aplica a las rentas de fuente uruguaya de las **actividades económicas de cualquier naturaleza** (LIRAE art.1).

Se consideran 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 las personas que intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos (LIRAE art.7).

Se consideran **rentas de fuente uruguaya** las siguientes:

- Las rentas de las **compañías de seguros** derivadas de operaciones de cobertura de riesgos en Uruguay o que se refieran a personas residentes en Uruguay, en la fecha de celebración del contrato.
- Las rentas por **servicios de publicidad** y por los de carácter técnico prestados desde el exterior (fuera de la relación de dependencia) a contribuyentes del IRAE. La renta de fuente uruguaya es de un **5%** del ingreso total, siempre que los ingresos gravados por el IRAE obtenidos por el usuario de tales servicios no superen el **10%** de sus ingresos totales (RLIRAE art.66).

- Las rentas por el **arrendamiento**, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas inscriptos en entidades deportivas residentes, así como las originadas en actividades de mediación derivadas de las mismas.
- Las rentas de **instrumentos financieros** derivados obtenidas por los contribuyentes de este impuesto. En este caso, si los ingresos gravados por el impuesto obtenidos por el contribuyente no superan el **10%** de los ingresos totales (sin incluir los obtenidos por dichos instrumentos), la renta de fuente uruguaya está constituida por el **5%** de la cuantía resultante de la compensación de las ganancias con las pérdidas, siempre que la cuantía compensada resulte positiva. En caso de que dicha compensación resulte negativa, corresponderá aplicar la misma relación (RLIRAE art.3 Bis).
- Las **ganancias de capital** por la transmisión de acciones y participaciones en entidades residentes en jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que más del **50%** se integre, directa o indirectamente, por bienes situados en Uruguay.

Los contribuyentes que llevan **contabilidad** suficiente imputan las rentas al año fiscal en el que finaliza el ejercicio económico anual de la empresa. En caso contrario el ejercicio económico anual coincide con el año civil. Este mismo sistema se aplica para la imputación de los gastos (LIRAE art.8).

Las rentas provenientes de instrumentos financieros derivados se computan al momento de su liquidación, entendiéndose por tal el pago, la cesión, enajenación, compensación y vencimiento del referido instrumento financiero derivado.

La **renta bruta** de la empresa está constituida por (LIRAE art.16):

- El **producto total** de las operaciones de comercio, de la industria, de los servicios, de la agropecuaria o de otras actividades, devengado en el ejercicio. Es decir, en el caso de venta de bienes, la renta bruta está constituida por el total de las ventas netas menos el coste (de adquisición, producción, valor a la fecha de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario) de los bienes vendidos.
- Los **incrementos de patrimonio** del ejercicio vinculados a las operaciones anteriores. Los sujetos pasivos del impuesto deben computar como renta bruta todos los aumentos patrimoniales producidos en el ejercicio.

Constituyen, asimismo, **renta bruta** (LIRAE art.17):

- El resultado de la enajenación de **bienes del activo fijo** determinado por la diferencia entre el precio de venta y el valor de coste o coste revaluado del bien, menos las amortizaciones practicadas en su caso.
- El resultado de la enajenación de **bienes muebles o inmuebles** recibidos en pago de operaciones habituales o de créditos provenientes de las mismas, determinados de acuerdo con las normas del apartado anterior.
- El resultado derivado de la **comparación del valor fiscal y el precio de venta** de los bienes adjudicados a los socios o accionistas.
- Las **diferencias de cambio** provenientes de operaciones en moneda extranjera.
- Los beneficios originados por el **cobro de indemnizaciones**, en el caso de pérdidas extraordinarias sufridas en los bienes de la explotación.
- El resultado de la enajenación o liquidación de establecimientos o **casas de comercio**.
- La cuantía de las **reservas distribuidas y del capital rescatado** en infracción a las normas que conceden beneficios fiscales condicionados a su creación o ampliación, respectivamente.
- Los **intereses fictos** (determinados por el gobierno) por préstamos o colocaciones. Dichos intereses no podrán superar las tasas medias del trimestre inmediato anterior al comienzo del ejercicio en el mercado de operaciones corrientes de crédito bancario, concertadas sin cláusulas de reajuste.

Para los ejercicios iniciados **a partir del 1-5-2019**, la tasa aplicable corresponde al valor promedio del **70%** de la aplicada a grandes empresas y del **30%** de la aplicada a medianas empresas por operaciones corrientes

de crédito bancario (en moneda uruguaya o en dólares), de acuerdo con el plazo, publicadas por el Banco Central del Uruguay para el trimestre inmediato anterior al comienzo del ejercicio (RLIRAE art.20).

Se excluyen los préstamos a empresas y los otorgados al personal de esta.

- La cobranza de **créditos** previamente castigados como **incobrables** a efectos fiscales.
- El resultado del **arrendamiento**, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas.
- La renta bruta de **semovientes**.
- Los resultados provenientes de **instrumentos financieros** derivados.

Por el contrario, **no constituyen renta bruta** las variaciones patrimoniales derivadas de (LIRAE art.18):

- Las **revaluaciones** de los bienes del activo fijo.
- Las **integraciones**, reintegros o rescates de capital social.

Con carácter general, para **establecer la renta neta** se deducen de la renta bruta los gastos devengados en el ejercicio necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas debidamente documentados (LIRAE art.19).

Sólo pueden **deducirse** aquellos gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por este Impuesto, por el IRPF, por el IRNR o por una imposición efectiva a la renta en el exterior.

En el caso de los **gastos** correspondientes a servicios personales prestados en relación de dependencia que generan rentas gravadas por el IRPF, la deducción está además condicionada a que se efectúen los correspondientes aportes jubilatorios.

Rentas exentas

Además de la **exención por participación**, se encuentran exentas del IRAE las siguientes rentas (LIRAE art.52):

- Las derivadas por las **compañías de navegación marítima o aérea** (incluyendo las extranjeras, sujetas a reciprocidad). El gobierno, asimismo, puede exonerar a las compañías de transporte terrestre extranjeras (sujeto a reciprocidad) (LIRAE art.52-A).
- Las correspondientes a **fletes marítimos o aéreos** para el transporte de bienes al exterior no incluidas en la exoneración anterior (LIRAE art.52-B).
- Las **actividades agropecuarias** derivadas por contribuyentes que han optado tributar por el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) (LIRAE art.52-C).
- Las **rentas comprendidas en el IRPF**, salvo en el caso de que el contribuyente haya optado por liquidar este impuesto o deban liquidarlo preceptivamente por haber superado el límite de ingresos (**4.000.000** de UI) (LIRAE art.52-D).
- Las rentas obtenidas por los contribuyentes **pequeñas empresas** (RLIRAE art.122) cuyos ingresos no superen anualmente **305.000 UI** y opten por pertenecer a este régimen con algunas excepciones (LIRAE art.52-E).
- Las **comprendidas en el IRNR** (LIRAE art.52-F).
- Las derivadas por **instituciones culturales o de enseñanza** y las deportivas sin fines de lucro (LIRAE art.52-G).
- Las obtenidas por **organismos oficiales extranjeros** (a condición de reciprocidad) y por los organismos internacionales que integre el Uruguay (LIRAE art.52-H).
- Las provenientes de **actividades desarrolladas fuera de Uruguay** y en los recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios, depósitos aduaneros y zonas francas, con mercaderías de origen extranjero declaradas en tránsito o depositadas en dichos exclaves, cuando dichas mercaderías

no tengan origen en territorio aduanero nacional, ni estén destinadas al mismo. La exoneración también se aplica a mercaderías destinadas al territorio aduanero uruguayo, siempre que las operaciones no superen en el ejercicio el 5% de la cuantía total de las enajenaciones de mercaderías en tránsito o depositadas en los exclaves realizadas en dicho período. En tal caso, el importador debe aplicar el régimen de precios de transferencia (LIRAE art.52-I).

- Las obtenidas por Instituciones de **Asistencia Médica Colectiva** y por las asociaciones civiles que realicen las mismas actividades. En ambos casos, se requiere que las citadas entidades carezcan de fines de lucro (LIRAE art.52-J).
- Las obtenidas por las **entidades gremiales empresariales y de trabajadores** (LIRAE art.52-K).
- Las obtenidas por las **personas públicas no estatales** (LIRAE art.52-L).
- Los dividendos y las variaciones patrimoniales derivadas de la **tenencia de participaciones de capital**. La exoneración no comprende las rentas originadas en la enajenación de participaciones de capital (LIRAE art.52-M).
- Las derivadas de la **tenencia de acciones** de la **Corporación Nacional para el Desarrollo** (LIRAE art.52-N).
- Las **obtenidas** por la **Corporación Nacional para el Desarrollo** (LIRAE art.52-O).
- Las obtenidas por los **usuarios de Zonas Francas** (LIRAE art.52-P).
- Las incluidas en el régimen del **Monotributo** y en el Monotributo Social MIDES (LIRAE art.52-Q).
- Las obtenidas por **sociedades cooperativas**, por las sociedades administradoras de fondos complementarios de previsión social y por las Sociedades de Fomento Rural. También se incluyen las cajas de auxilio y seguros convencionales por enfermedad, siempre que sus actividades sean sin fines de lucro (LIRAE art.52-R).
- Las rentas derivadas de las **actividades y servicios de investigación y desarrollo** en áreas de biotecnología y bioinformática y de producción de soportes lógicos, siempre que los activos resultantes se encuentren amparados por la normativa de protección y registro de los derechos de propiedad intelectual (LIRAE art.52-S).
- Las obtenidas por la fundación creada con el «**Institut Pasteur**» de París, en tanto se vinculen **directamente a su objeto** (LIRAE art.52-T).
- Los intereses y ganancias de capital de **títulos de deuda pública**, con carácter opcional (LIRAE art.52-U).
- El resultado de la transferencia o enajenación de acciones, obligaciones y valores emitidos por los **fideicomisos financieros** siempre que (LIRAE art.52-V):
 - su emisión se haya efectuado mediante **suscripción pública** con la debida publicidad para asegurar su transparencia y generalidad;
 - ◆ los instrumentos **coticen** en Uruguay;
 - ◆ el **emisor** se obligue, cuando el proceso de adjudicación no sea la licitación y exista un exceso de demanda sobre el total de la emisión, a adjudicarla a prorrata de las solicitudes efectuadas.
- A partir del **1-1-2021**, las rentas derivadas de las transmisiones de bienes inmuebles ocasionadas en expropiaciones (LIRAE art.52-W)

Rentas exentas por inversiones

La normativa establece, asimismo, una exención, hasta un **máximo del 40%**, de las inversiones realizadas en el ejercicio siempre que las rentas se destinen a la adquisición de (LIRAE art.53):

- Máquinas e instalaciones destinadas a actividades industriales, comerciales y de servicios, excluidas las financieras y de arrendamiento de inmuebles.
- Maquinarias agrícolas.
- Mejoras fijas en el sector agropecuario.
- Vehículos utilitarios.
- Bienes muebles destinados al equipamiento de hoteles, moteles y paradores.

- Bienes de capital para mejorar la prestación de servicios al turista en entretenimiento, esparcimiento, información y traslados.
- Equipos de procesamiento electrónico de datos y de comunicaciones.
- Maquinarias, instalaciones y equipos, destinados a la innovación y a la especialización productiva no incluidos anteriormente.
- Fertilizantes fosfatados destinados a la instalación y refertilización de praderas permanentes.

Asimismo, la exención alcanza **hasta el 20%** de las inversiones realizadas en el ejercicio impositivo cuando las rentas se destinen a la:

- Construcción y ampliación de hoteles y moteles y paradores.
- Construcción de edificios (o sus ampliaciones), destinados a la actividad industrial o agropecuaria.

La exención de las rentas anteriores no puede superar el **40%** de las rentas netas del ejercicio, una vez deducidas las rentas exoneradas por otras disposiciones.

La cuantía que **supere el porcentaje** anterior puede ser deducida con las mismas limitaciones, en los **2** ejercicios siguientes.

Las rentas exentas no pueden ser distribuidas. El contribuyente debe crear una reserva (reserva por exoneración de inversiones) destinada a la capitalización. Dicha reserva debe ser creada o incrementada con las utilidades contables del ejercicio. En caso de que estas no sean suficientes, podrán utilizarse otras reservas o los resultados acumulados.

Cuando en el ejercicio en que se hayan efectuado inversiones o en los **3** siguientes, se enajenan los bienes comprendidos en las exoneraciones de este artículo, debe computarse como renta del año fiscal en que tal hecho se produzca, la cuantía de la exoneración efectuada por inversión, sin perjuicio del resultado de la enajenación.

No son computables como inversiones la adquisición de empresas o cuotas de participación en las mismas.

La exención se aplica exclusivamente a **contribuyentes** con ingresos no superiores a **10.000.000 UI** en el ejercicio anterior.

Los **porcentajes de exención** anteriores ascienden al **60%** y al **30%**, respectivamente, para los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no superen el equivalente a **5.000.000 UI**. En este caso, la exención no puede superar el **60%** de las rentas netas del ejercicio, una vez deducidas las exoneradas por otras disposiciones.

Este beneficio tributario alcanza únicamente a aquellos contribuyentes del IRAE que dispongan de contabilidad suficiente a juicio de administración tributaria (RLIRAE art.121).

Deducciones

(LIRAE art.19; RLIRAE art.25)

Para establecer la renta neta, los contribuyentes pueden deducir de la renta bruta los **gastos devengados en el ejercicio**, en la medida en que sean necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas y estén debidamente **documentados**. Sólo pueden deducirse aquellos gastos que constituyan para el beneficiario del pago rentas gravadas por el IRAE, por el IRPF, por el IRNR o por una imposición efectiva a la renta en el exterior (LIRAE art.19).

Cuando los gastos constituyan para el beneficiario **rentas gravadas por el IRPF** (sobre los rendimientos del capital e incrementos patrimoniales) o **rentas gravadas por el IRNR**, la deducción se limita a la cuantía que surja de aplicar al gasto el cociente entre el tipo máximo aplicable a las rentas de dicha categoría en el impuesto correspondiente y el tipo del IRAE (12/25= 48%) (LIRAE art.20).

En caso de que los gastos constituyan para el beneficiario **rentas gravadas por una imposición a la renta en el exterior**, la deducción es del **100%**, cuando el tipo efectivo sea igual o superior al del IRAE (25%). Si el tipo efectivo extranjero es inferior al del IRAE, la normativa sólo permite una deducción proporcional.

Por otra parte, los contribuyentes que pretendan deducir gastos de operaciones realizadas con entidades residentes en **jurisdicciones de baja o nula tributación** deben aportar un certificado fiscal expedido por la administración tributaria extranjera que justifique el tipo impositivo aplicable al caso, así como los elementos que pudieran reducir el impuesto resultante (regímenes especiales de determinación de la base imponible, crédito fiscal y exoneraciones) (RLIRAE art.26).

La administración tributaria uruguaya puede aceptar **certificados de auditoras privadas** de reconocido prestigio, en caso de que las administraciones extranjeras no expidan los certificados correspondientes.

En este sentido, se analizan:

Gastos deducibles

El contribuyente puede deducir de la renta bruta del ejercicio económico los gastos siguientes (LIRAE art.21):

- Las **pérdidas fortuitas o por fuerza mayor** ocasionadas en los bienes de la explotación, en la parte no cubierta por indemnización o seguro. La deducción o la renta es la diferencia entre el valor fiscal de dichos bienes y el valor de lo salvado, más las indemnizaciones y seguros percibidos (RLIRAE art.27).
- Las **pérdidas por delitos** cometidos por terceros contra los bienes utilizados en la obtención de rentas gravadas no cubiertas por indemnización o seguro, siempre que exista la denuncia penal correspondiente y otros elementos probatorios del daño que permita a la administración tributaria comprender la efectividad de estas (RLIRAE art.28).
- Los **créditos incobrables**. Las pérdidas por este concepto están constituidas únicamente por la cuantía de las cuentas que en el transcurso del ejercicio se vuelvan incobrables (RLIRAE art.29).¹
- Las **amortizaciones por desgaste**, obsolescencia y agotamiento (LIRAE art.21-D).²
- Las **amortizaciones de bienes incorporeales** (marcas, patentes, privilegios y gastos de organización), siempre que impliquen una inversión real y se identifique al enajenante (LIRAE art.21-E).³
- Las **pérdidas fiscales de ejercicios anteriores** (LIRAE art.21-F).⁴
- Los **sueldos reales o fictos** patronales de los titulares de empresas unipersonales o de los socios que prestan servicios efectivos en la empresa, con un límite en la cuantía de los aportes jubilatorios efectuados al Banco de Previsión Social (RLIRAE art.32 a 35).
- Las **pérdidas** derivadas de **instrumentos financieros**, siempre que la contraparte o intermediarios, no sean entidades residentes en jurisdicciones de baja o nula tributación.

1 Ver Reservas y Provisiones, más adelante

2 Ver Depreciación y amortización, más adelante

3 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

4 Ver Pérdidas, más adelante.

Los contribuyentes **también pueden deducir** de la renta bruta del ejercicio los **gastos** siguientes (LIRAE art.22):

- Las **remuneraciones** por servicios personales (dentro o fuera de la relación de dependencia), exoneradas del IRPF por la aplicación del mínimo no imponible correspondiente.
- Los **depósitos** convenidos realizados por las Administradoras de Fondos de Ahorro Previsional (AFAP), limitados al **20%** de las asignaciones gravadas con aporte jubilatorios percibidos en el ejercicio anterior (LIRAE art.22-B).
- Los **gastos y contribuciones** realizadas a favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural y similares, que no tengan naturaleza salarial en cantidades razonables a juicio de la Dirección General Impositiva (LIRAE art.22-C).
- Las **donaciones a entes públicos** (LIRAE art.22-D).
- Las **donaciones efectuadas al Laboratorio Tecnológico del Uruguay (LATU)** y al Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria (INIA), destinadas a financiar actividades de investigación e innovación en áreas categorizadas como prioritarias por el Poder Ejecutivo, con el asesoramiento de la Agencia Nacional de Innovación (LIRAE art.22-E).
- Los **intereses de depósitos** realizados en instituciones de intermediación financiera, necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas (LIRAE art.22-F).
- Los **intereses de préstamos** realizados por organismos internacionales de crédito (en los que participe Uruguay) y por instituciones financieras estatales extranjeras para la financiación de proyectos a largo plazo, necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas (LIRAE art.22-G).
- Los **tributos**, con excepción del IRAE, el Adicional del IRAE específico a la renta proveniente de la explotación de la Minería de Gran Porte y el Impuesto al Patrimonio), así como las prestaciones coactivas a personas públicas no estatales (LIRAE art.22-H).
- Los **intereses de obligaciones**, debentures y otros títulos de deuda, siempre que en su emisión se verifiquen simultáneamente las siguientes **condiciones** (LIRAE art.22-I):
 - ◆ la emisión se haya efectuado mediante suscripción pública con la debida publicidad de forma de asegurar su transparencia y generalidad;
 - ◆ los instrumentos coticen en Uruguay;
 - ◆ el emisor se obligue, cuando el proceso de adjudicación no sea la licitación y exista un exceso de demanda sobre el total de la emisión, a adjudicarla a prorrata de las solicitudes efectuadas.
- Los **intereses** de los instrumentos citados anteriormente, siempre que sean nominativos y que sus tenedores sean organismos estatales o fondos de ahorro previsional (LIRAE art.22-J).
- Las **donaciones** realizadas en efectivo a la fundación creada con el «Institut Pasteur» de París (LIRAE art.22-K).
- Los **arrendamientos de predios** destinados a explotaciones lecheras (LIRAE art.22-L).
- **Otros gastos** determinados por el Poder Ejecutivo en atención a la naturaleza de la actividad que los origine, entre los que se encuentran (LIRAE art.42):
 - ◆ Las cuantías necesarias para integrar y **mantener las reservas** matemáticas de las entidades aseguradoras y de capitalización.
 - ◆ Los gastos incurridos con contribuyentes que hayan optado por tributar por el **IMEBA**.
 - ◆ los **costes** por adquisiciones de bienes y servicios de personas de derecho público y por las importaciones.
 - ◆ Los fletes y el transporte de correspondencia realizados por compañías de **navegación aérea y marítima**.
 - ◆ el **60%** de los gastos de desarrollo de **soportes lógicos y servicios** vinculados, que constituyan para la contraparte rentas exentas del IRAE.
 - ◆ el **48%** de los gastos de **arrendamiento** que constituyan para la contraparte rentas exentas del IRPF.
 - ◆ Los gastos de **seguros y transporte**, correspondientes a mercaderías importadas, exportadas, o en tránsito.
 - ◆ Las **indemnizaciones por despido**.

- ◆ Los aportes a las **Cajas de Auxilio o Seguros Convencionales**.
- ◆ Los gastos de **capacitación del personal**, en perfeccionamiento técnico, gerencial o de dirección, realizados en instituciones públicas y en universidades privadas habilitadas.
- ◆ Los **gastos incurridos en el exterior**, por alojamiento, alimentación, pasajes y similares, en cantidades razonables a juicio de la Dirección General Impositiva.
- ◆ El valor fiscal de los **inmuebles adquiridos hasta el 28-2-2022**, destinados a integrar el coste de las ventas de inmuebles nuevos construidos por empresas constructoras, inscritos ante el Banco de previsión Social. Para los adquiridos a partir del 1 de septiembre de 2013, se requiere que el pago se efectúe mediante transferencia electrónica o en especie, mediante la entrega de unidades a construir (nueva redacción dada por el Decreto 319-20 art.1).
- ◆ Los gastos incurridos en el exterior por las empresas que prestan servicios de transporte internacional de bienes o personas.
- ◆ Las **gratificaciones e incentivos**, de carácter retributivo, y los retiros incentivados, abonadas al personal dependiente, excluidos los socios, directores y síndicos, cuyo origen no sea una norma legal, siempre que constituyan rentas gravadas por el IRPF.
- ◆ Las **comisiones** pagadas o acreditadas a personas del exterior por exportaciones, hasta un máximo del **2%** del valor FOB de la exportación.
- ◆ Los costos por **intereses** incurridos por empresas administradoras de **créditos o de préstamos**, siempre que dichos intereses correspondan a préstamos otorgados por contribuyentes del IRPF y del IRNR. Dicha deducción se determina mensualmente y no puede superar la cuantía resultante de aplicar la tasa media anual efectiva por operaciones corrientes de crédito para empresas grandes y medianas (en moneda uruguaya no reajutable o en dólares hasta **366 días** o en moneda uruguaya reajutable en UI), publicadas por el Banco Central del Uruguay para el trimestre inmediato anterior a cada mes del ejercicio. Para ejercicios cerrados a partir del **31-1-2011**, la tasa a utilizar será la correspondiente a las pequeñas empresas.
- ◆ El coste de los **reaseguros** incurrido por parte de las entidades aseguradoras. Lo anterior no se aplica a entidades reaseguradoras que gocen de regímenes fiscales privilegiados o se encuentren radicadas en países de baja o nula tributación.
- ◆ El costo de adquisición de **títulos y valores**, públicos y privados, emitidos en Uruguay y en el exterior.
- ◆ Los aportes al **Fondo de Garantía de Depósitos Bancarios**.
- ◆ Otros.

El contribuyente puede aplicar una **deducción incrementada del 150%** de los **gastos** siguientes (LIRAE art.23):

- Los gastos de **capacitación del personal** con responsabilidades debidamente asignadas en áreas consideradas prioritarias por el gobierno (ciencia, tecnología e innovación). Sólo pueden deducirse los gastos de matrícula y precio del curso. No son deducibles los gastos por cursos que signifiquen la realización de una carrera (maestrías, licenciaturas, doctorados o similares). En todo caso, los gastos deberán estar debidamente documentados y ser razonables a juicio de la Dirección General Impositiva (LIRAE art.23-A; RLIRAE art.45).
- Los gastos y remuneraciones necesarios para mejorar las **condiciones y medio ambiente de trabajo** a través de la prevención (LIRAE art.23-B).
- Los gastos para **financiar proyectos de investigación** y desarrollo científico y tecnológico aprobados por el gobierno con el asesoramiento de la Agencia Nacional de Innovación y de la Comisión de Aplicación (COMAP). El contribuyente podrá deducir los realizados directamente en los proyectos o las donaciones efectuadas a entidades públicas y privadas que se encarguen de su ejecución (LIRAE art.23-C; RLIRAE art.48 s.).
- Los gastos por remuneraciones a **técnicos egresados de la Universidad de la República**, de las restantes universidades habilitadas por el Ministerio de Educación y Cultura, de la Administración

Nacional de Educación Pública, Educación Técnico-Profesional y Escuela Agrícola Jackson, por asistencia en áreas consideradas prioritarias (LIRAE art.23-D).

- Los gastos para la obtención de certificados de sobre **normas de calidad** internacionalmente admitidas (LIRAE art.23-E; RLIRAE art.57).
- Los gastos de obtención de la acreditación de **ensayos de sus laboratorios**, en base a normas internacionalmente admitidas (LIRAE art.23-F).
- Gastos por la compra de **semillas** etiquetadas por los productores agropecuarios (LIRAE art.23-G).
- Gastos para la incorporación de **material genético animal** (reproductores (machos y hembras), embriones, semen y otros productos genéticos) generado o certificado por instituciones públicas o personas jurídicas de derecho público no estatal (LIRAE art.23-H).
- Sin perjuicio de la deducción de los **gastos salariales** de acuerdo con el régimen general, el contribuyente podrá deducir un **50%** adicional por la **creación de empleo**, en base al cumplimiento de determinadas condiciones (LIRAE art.23-J; RLIRAE art.56).
- Los gastos de financiación de proyectos de **fomento al emprendimiento y de la cultura** emprendedora aprobados por el gobierno. Entre los mismos se incluyen los realizados directamente por el contribuyente, así como las donaciones a entidades públicas y privadas bajo la forma de centros de emprendimiento o incubadoras de empresas, fondos de capital semilla y de riesgo, y otras instituciones determinadas por el Poder Ejecutivo (LIRAE art.23-L).
- Los gastos incurridos en la contratación de **seguros para cultivos agrícolas** de índice para déficit hídrico.
- El **150%** de los gastos salariales abonados por los **desarrolladores de zonas francas** localizadas fuera del Área Metropolitana determinadas por el gobierno.

Gastos no deducibles

(LIRAE art.24; RLIRAE art.59)

Con carácter general, los contribuyentes no pueden deducirse los gastos, o la parte proporcional de los mismos, destinados a **generar rentas no gravadas** por este impuesto.

Tampoco son deducibles (LIRAE art.24):

- Los **gastos personales** del titular de la empresa unipersonal, del socio, del accionista y sus familias (LIRAE art.24-A).
- Las **pérdidas** derivadas de la realización de **operaciones ilícitas**. Dichas rentas derivadas por operaciones ilícitas deben ser computadas, pero no se tendrán en cuenta para la obtención de beneficios fiscales. Los gastos y costes que correspondan a tales rentas no podrán deducirse (LIRAE art.24-B; RLIRAE art.59).
- Las **sanciones por infracciones fiscales**, por aplicación del Capítulo V del Código Tributario (LIRAE art.24-C; RLIRAE art.60).
- Los importes retirados por los titulares de las **empresas unipersonales**, los socios y los accionistas por cualquier concepto que suponga realmente participación en las utilidades (LIRAE art.24-D).
- Las utilidades del ejercicio destinadas al **aumento de capitales o reservas** (LIRAE art.24-E).
- El Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (**IRAE**), el Adicional del IRAE específico a la renta proveniente de la explotación de la Minería de Gran Porte y el Impuesto al Patrimonio (**PAT**) (LIRAE art.24-F).
- Las **amortizaciones de llaves** (fondo de comercio) (LIRAE art.24-G).
- Los **arrendamientos, subarrendamientos y contratos de crédito de uso de inmuebles**, cuyo importe supere las **40 BPC** (Bases de Prestaciones y Contribuciones) en el año civil, o su equivalente mensual (LIRAE art.24-H; RLIRAE art.62 bis-1).
- Los **honorarios profesionales** y gastos correspondientes a la contratación de otros servicios personales prestados fuera de la relación de dependencia (LIRAE art.24-I).

- Los gastos correspondientes a **fletes** cuyo pago no se haya efectuado a través de medios de pago electrónicos o acreditación en cuenta en instituciones de intermediación financiera o en instrumento de dinero electrónico, cuando el importe por cada prestador supere las **10.000 U.I.** (Unidades Indexadas) mensuales, excluido el IVA (LIRAE art.24-J; RLIRAE art.62 bis-4).

Depreciación y amortización

Los contribuyentes pueden deducir de la renta bruta del ejercicio las amortizaciones por desgaste, obsolescencia y agotamiento de los **activos fijos**, así como las de **activos intangibles** -marcas, patentes, privilegios y gastos de organización, siempre que impliquen una inversión real y se identifique al enajenante (LIRAE art.21-D).

La depreciación **se aplica** en base al coste de adquisición de los activos fijos, formado por el precio de adquisición más los gastos efectuados por la compra e instalación, excluyéndose los intereses de financiación y las diferencias de cambio (RLIRAE art.93).

La depreciación **se determina** en base al método lineal, aplicando un porcentaje fijo anual, atendiendo al número de años de vida útil probable de los activos. No obstante, la administración tributaria puede autorizar otro sistema de amortización si lo considerara técnicamente adecuado.

Los tipos de depreciación más comunes son los siguientes:

Activos	Tipo (%)
Maquinaria y equipo	10
Automóviles	10
Edificios (áreas urbanas)	2
Edificios (áreas rurales)	3

Los contribuyentes determinan la **vida útil** de los activos al presentar su primera declaración del impuesto y no pueden modificarla sin autorización previa de la administración tributaria. Las amortizaciones comienzan a computarse en el ejercicio siguiente o en el mes siguiente al de la afectación del bien. Los bienes no serán actualizados y se comenzarán a amortizar en el ejercicio siguiente (o en el mes siguiente) al de su ingreso al patrimonio.

Los activos intangibles que impliquen una inversión real se computan en el activo y pueden ser amortizados en un período de **5 años**, siempre que se identifique al enajenante.

No obstante, los **activos intangibles** adquiridos a partir del **1-7-2015**, son amortizados a un tipo fijo por el número de años de vida útil probable de dichos bienes. En caso de que esta no pueda ser determinada, se amortizan en **10 años**. En cualquier caso, el valor llave (fondo de comercio) no puede ser amortizado (RLIRAE art.94).

A partir de los ejercicios iniciados desde el **1-1-2018**, los contribuyentes pueden amortizar los activos adquiridos, provenientes de la producción de soportes lógicos, en las mismas condiciones aplicables para la deducción de los demás gastos (RLIRAE art.25 y 26).

Los gastos de registro de los **activos intangibles de vida limitada** pueden (a opción del contribuyente) ser deducidos en el ejercicio o amortizarse a cuota fija en el período de su vigencia.

No se consideran activos intangibles las partidas periódicas por concepto de precio o canon derivadas

de contratos de concesiones no incluidas en el artículo 94 bis (Contratos de Participación Público-Privada y Concesiones de obras públicas), licencias o formas análogas, otorgados por el Estado, las cuales constituyen gastos del ejercicio en el que se devenguen. No obstante, quedan excluidos los importes fijos exigibles al inicio del contrato o de sus prórrogas, con independencia del plazo para el pago.

Los **contratistas de Participación Público-Privada** y los concesionarios de obra pública pueden amortizar su derecho en el plazo de vida útil de la inversión comprometida y realizada, de acuerdo con el plazo del respectivo contrato o concesión. Dicha vida útil debe estar debidamente justificada (RLIRAE art.94 bis). No obstante, la amortización puede ser efectuada en un plazo de **10 años**, siempre que se haya establecido en el pliego de la licitación. Esta norma rige para las adjudicaciones definitivas otorgadas a partir del **1-7-2015**.

Asimismo, el contribuyente puede optar por amortizar los **gastos de organización** en un plazo de 3 a 5 años.

Reservas y provisiones

(LIRAE art.24-E)

El contribuyente no puede deducir las utilidades del ejercicio destinadas a reservas (LIRAE art.24-E).

Las provisiones por **créditos de dudoso cobro** tampoco son deducibles de la renta bruta, con la excepción de las pérdidas por créditos incobrables comprendidas en alguna de las siguientes **situaciones** (RLIRAE art.29):

- Auto declaratorio de la quiebra, de la liquidación judicial o del concurso necesario.
- Concesión de la moratoria provisional en los concordatos preventivos, moratorios o concursos civiles voluntarios.
- Procesamiento del deudor por insolvencia fraudulenta.
- Pago de cheque librado por el deudor sin fondos suficientes, una vez realizada la denuncia penal y trabado embargo por la deuda.
- El transcurso de **18 meses** a partir del vencimiento del pago.

Las **entidades financieras** pueden optar por aplicar las normas sobre castigos y previsiones por malos créditos establecidas por el Banco Central del Uruguay o las correspondientes al régimen general aplicables a los demás contribuyentes. Una vez ejercida la opción, deberá ser aplicada durante al menos **5 años** (RLIRAE art.30).

Ganancias de capital

(LIRAE art.17-A y B)

Las ganancias de capital derivadas de la enajenación de activos fijos, bienes muebles e inmuebles constituyen **renta bruta** y, por tanto, se encuentran sujetas al IRAE.

El resultado de la enajenación de activos fijos se determina por la diferencia entre el precio de venta y el valor de coste o coste revaluado del activo, menos las amortizaciones computadas desde la fecha de su ingreso al patrimonio, cuando corresponda. El valor de coste revaluado se determina en base a los coeficientes fijados por el reglamento (LIRAE art.17-A).

En el caso de bienes muebles e inmuebles recibidos en pago de operaciones habituales, el resultado se obtiene de la misma forma indicada en el párrafo anterior (LIRAE at.17-B)

Las ganancias derivadas de la transmisión de acciones y participaciones en entidades residentes en jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que más del 50% de su activo esté constituido por bienes localizados en Uruguay también constituyen renta bruta de fuente uruguaya.

Las ganancias de capital se **determinan** por la diferencia entre el precio de venta y el valor de coste o coste revaluado del bien, menos las amortizaciones.

Se aplica una **exención** a las ganancias de capital siguientes:

- las derivadas de la enajenación de valores de deuda pública (LIRAE art.52-U);
- las procedentes de la transferencia o enajenación de acciones, obligaciones y valores emitidos por los fideicomisos financieros emitidos mediante suscripción pública y que coticen en una bolsa uruguaya (LIRAE art.52-V)

No existe **desgravación por reinversión** en Uruguay.

Pérdidas

Diferenciamos entre:

Pérdidas ordinarias

Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, una vez actualizadas por la desvalorización monetaria (porcentaje de variación del IPC a partir de **2016**), pueden ser trasladadas adelante durante **5 años para su compensación con los resultados fiscales positivos del ejercicio (LIRAE art.21-F)**.

La deducción está limitada al **50%** de la renta neta fiscal obtenida una vez realizados los restantes ajustes de la renta neta.

Las pérdidas derivadas de **operaciones ilícitas** no pueden ser deducidas (LIRAE art.24-B).

Pérdidas de capital.

No existen normas especiales relativas a las pérdidas de capital en Uruguay.

Tipo de gravamen

Dentro de estos diferenciamos:

Rentas y Ganancias de capital.

El IRAE se aplica un tipo del **25%**. No se aplica ningún tipo de impuesto adicional sobre la renta de sociedades (LIRAE art.15).

Retenciones sobre pagos internos.

No se aplican retenciones a los pagos efectuados a las empresas nacionales.

Retenciones sobre pagos a no residentes.

Las rentas de fuente uruguaya derivadas por no residentes sin establecimiento permanente en Uruguay están sujetas a una retención final del **12%**, aplicada sobre la cuantía bruta de la renta.

Dividendos

(RLIRNR art.22-d).

Los dividendos y distribuciones de beneficios abonados o acreditados en el extranjero por contribuyentes sujetos al IRAE, están sujetos al IRNR a un tipo del 7% sobre la cuantía de dividendos distribuidos, siempre que proceda de una renta sujeta al IRAE.

Las empresas están obligadas a aplicar una retención del 7% sobre los **dividendos fictos** (procedentes de ganancias no distribuidas) que deberían haberse abonado a los accionistas. No obstante, los contribuyentes pueden acreditar los impuestos soportados frente a su cuota tributaria por el impuesto (LIRNR art.12-BIS).

Intereses

Los intereses abonados a no residentes están sujetos al IRNR, a los siguientes tipos (LIRNR art.14):

Concepto	Tipo (%)
Intereses de depósitos en moneda nacional y en unidades indexadas, a más de 1 año.	7
Intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos por entidades residentes a plazos mayores a 3 años, mediante suscripción pública y cotización bursátil.	7
Rentas de certificados de participación emitidos por fideicomisos Financieros mediante suscripción pública y cotización bursátil, a plazos de más de 3 años.	7
Otros intereses.	12
Intereses abonados a residentes en jurisdicciones de baja o nula tributación.	25

Regalías

Las regalías abonadas a no residentes están sujetas al IRNR, a un tipo de retención ordinaria del 12%, aplicable sobre la cuantía bruta de la regalía. No obstante, las abonadas a no residentes en jurisdicciones de baja o nula tributación están sujetas a un tipo del 25% (RLIRNR art.22-h).

B. Impuesto a la Renta de las Personas Físicas

(Texto Ordenado Vigente Título 7 - L N° 18.083 art.8 - Nuevo Sistema Tributario LIRPF-; D N° 148-07 -RLIRPF- y sus normas modificadoras)

Las personas físicas residentes en Uruguay están generalmente sujetas al denominado *Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)* sobre sus **rentas de fuente uruguaya**. No obstante, en base a la L N° 18.718 de 24-12-10 y la L N° 18.719, de 27-12-10, determinadas **rentas de fuente extranjera** percibidas por los residentes también se encuentran sujetas a dicho impuesto.

El Impuesto a la Renta de las Personas Físicas es un tributo anual de carácter personal y directo que grava las rentas obtenidas por las personas físicas residentes (LIRPF art.1).

Hecho imponible

(LIRPF art.2)

El hecho imponible del IRPF está constituido por las siguientes rentas obtenidas por los contribuyentes:

- los **rendimientos del capital**;
- los **incrementos patrimoniales** determinados por la ley;
- las **rentas del trabajo**. Se consideran rentas del trabajo, las obtenidas dentro o fuera de la relación de dependencia, los subsidios de inactividad compensada, las jubilaciones, pensiones y prestaciones pasivas similares, con la excepción de las pensiones alimenticias recibidas por el beneficiario. Por el contrario, **no se incluyen** los subsidios por desempleo, enfermedad, maternidad, accidentes de trabajo, incapacidad permanente y enfermedad profesional, ni los de similar naturaleza prestados por el Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas, la Dirección Nacional de Asistencia Social Policial, las Cajas de Auxilio o Seguros Convencionales, la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias, la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios, o la Caja Notarial de Seguridad Social;
- las **imputaciones de renta** establecidas por la ley. Asimismo, se excluyen del impuesto, las rentas incluidas en el IRAE, el IRNR y las obtenidas por los ingresos gravados por el IMEBA.

Sujeto pasivo

(LIRPF art.5 y 6)

Se consideran sujetos pasivos del impuesto:

- Las **personas físicas** residentes en Uruguay.
- Los **núcleos familiares** integrados exclusivamente por personas físicas residentes, siempre que ejerzan la opción de tributar conjuntamente. Pueden constituir núcleo familiar los cónyuges y los concubinos reconocidos judicialmente.

La opción de **tributación conjunta** se restringe a las rentas de la categoría **II** (rentas del trabajo). Dicha opción sólo puede ser ejercida una vez en cada año civil y en la medida que ninguno de los dos integrantes sea contribuyente del IRAE, del IRNR, del IMEBA, o del IASS.

A estos efectos, los **cónyuges** deben estar sujetos al régimen de sociedad conyugal.

Las personas físicas se consideran **residentes en Uruguay**, cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias (LIRPF art.6):

- cuando permanecen en territorio uruguayo **más de 183 días** durante el año civil;
- cuando la **base de sus actividades** o intereses económicos o vitales radica en Uruguay.

Se **presume**, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene sus intereses vitales en Uruguay, cuando el cónyuge y los hijos menores dependientes residen habitualmente en Uruguay. Salvo que el contribuyente **acredite su residencia fiscal** en otro país, se considera que la base de los intereses económicos de las personas físicas radica en Uruguay, cuando hayan realizado una inversión (RLIRPF art.5 Bis):

- en bienes inmuebles por un valor superior a **15.000.000** Unidades Indexadas (UI);
- directa o indirecta, en una empresa por un valor superior a **45.000.000** Unidades Indexadas (UI) en actividades o proyectos declarados de interés nacional, en base a las normas de valoración del IRAE.

- en bienes inmuebles por un valor superior a **3.500.00 UI**, a partir de 1 de julio de **2020**, registrando una presencia física efectiva en Uruguay en el año civil de al menos **60 días** (inciso agregado por Decreto 160-2020, art.1 y sustituido por Decreto 174-2020 art.1).
- directa o indirecta en una empresa por un valor superior a **15.000.000 UI**, realizada a partir del 1° de julio de **2020**, generando, al menos, **15** nuevos puestos de trabajo a tiempo completo, durante el año.

Las personas físicas que adquieren dicha calidad a partir del ejercicio fiscal **2020**, pueden optar por tributar por (LIRPF art.6 Bis):

- el Impuesto a las Rentas de los No Residentes, en el ejercicio fiscal en que se efectúa el cambio de residencia a Uruguay y durante los **10** ejercicios fiscales siguientes; o
- el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.

Base imponible

(LIRPF art.3)

Están **gravadas** por este impuesto:

- Las rentas de fuente uruguaya provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en Uruguay.
- Los rendimientos del capital mobiliario (depósitos, préstamos y colocaciones de capital) provenientes de entidades no residentes.
- Las rentas originadas en instrumentos financieros derivados.

Se consideran de **fuentes uruguayas**:

- Las retribuciones por **servicios personales** (dentro o fuera de la relación de dependencia) abonadas por el Estado a **funcionarios uruguayos** acreditados en el exterior.
- Las retribuciones por **servicios personales** (en relación de dependencia) desarrollados **fuera de Uruguay**, siempre que sean prestados a contribuyentes del IRAE, del IRPF o a las entidades en atribución de rentas de la LIRPF art.7.
- Las rentas obtenidas por **servicios de publicidad** y los de carácter técnico, prestados desde el exterior (fuera de la relación de dependencia) a contribuyentes del IRAE, vinculadas a la obtención de rentas comprendidas en dicho impuesto.

En este caso, la renta de fuente uruguaya se determina de la siguiente manera (RLIRPF art.3):

- En caso de servicios que constituyen para el usuario el coste de su actividad: la renta de fuente uruguaya es equivalente a un **5%** del ingreso total, siempre que los ingresos gravados por el IRAE generados por dicho usuario por esa actividad no supere el **10%** del total de ingresos generados por la misma.
- En los restantes casos: la renta de fuente uruguaya es de un **5%** del ingreso total, siempre que los ingresos gravados por el IRAE obtenidos por el usuario de tales servicios en el ejercicio anterior, no superen el **10%** de sus ingresos totales en el mismo periodo.
 - ♦ Las **ganancias de capital** por la transmisión de acciones y participaciones patrimoniales de entidades residentes en jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que más del **50%**, se integra, directa o indirectamente, por bienes situados en Uruguay.
 - ♦ Las rentas por el **arrendamiento**, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas inscriptos en entidades deportivas residentes, así como las originadas en actividades de mediación derivadas de las mismas, rentas estas que se consideran íntegramente de fuente uruguaya (RLIRPF art.3).

Sistema cedular

(LIRPF art.9, 10, 30 y 34)

El Impuesto sobre la Renta se determina en base a un sistema cedular dual basado en la **naturaleza de la renta**.

Dicha renta es catalogada en las siguientes **categorías** (LIRPF art.9):

- **Categoría I:** incluye a las rentas derivadas del capital y a los incrementos patrimoniales, así como las de similar naturaleza imputadas en régimen de atribución (LIRPF art.10).
- **Categoría II:** incluye a las rentas del trabajo obtenidas dentro y fuera de la relación de dependencia, las jubilaciones y pensiones (LIRPF art.30).

La base imponible de las rentas de la **categoría I** se determina en base a la renta bruta una vez deducidos determinados gastos, pérdidas de capital e insolvencias.

La base imponible de las rentas **categoría II** está constituida por renta bruta menos:

- ciertas deducciones relacionadas con las rentas de trabajo;
- el **30%** de la renta bruta, en relación con la renta de los servicios personales independientes y las insolvencias (LIRPF art.34).

Los contribuyentes deben **liquidar el impuesto** por separado para cada una de las categorías.

Los **créditos incobrables** y las pérdidas correspondientes a una categoría sólo pueden ser deducidos dentro de dicha categoría. Asimismo, las pérdidas actualizadas de ejercicios anteriores pueden ser deducidas en un plazo máximo de **2 años (LIRPF art.9)**.

Rentas exentas

(LIRPF art.27; RLIRPF art.34)

Están exonerados de este impuesto:

- Los **intereses y ganancias de capital** procedentes de títulos de deuda pública (LIRPF art.27-A).
- Los **resultados** obtenidos en los Fondos de Ahorro Previsional (LIRPF art.27-B).
- Los **dividendos y utilidades** distribuidos por entidades residentes y establecimientos permanentes derivados de la tenencia de participaciones de capital, con excepción de los abonados o acreditados por contribuyentes del IRAE, correspondientes a (LIRPF art.27-C):
 - ♦ rentas gravadas por dicho tributo;
 - ♦ rendimientos del capital mobiliario (depósitos, préstamos, y colocaciones de capital), provenientes de entidades no residentes y constituyan rentas pasivas.
- Los **dividendos** abonados o acreditados por contribuyentes del IRAE y del IMEBA, siempre que provengan de acciones cotizadas en una bolsa uruguaya (LIRPF art.27-c).
- Las **distribuciones** efectuadas por sociedades prestadoras de servicios personales que optaron ser contribuyentes del IRAE, siempre que se trate de rentas devengadas en ejercicios cerrados hasta el 31-12-2016 (LIRPF art.27-c).
- Las **utilidades** distribuidas por sociedades personales que no hayan superado en el ejercicio que da lugar a la distribución los **4.000.000** de UI (LIRPF art.27-c).
- Los **incrementos patrimoniales** originados en rescates en el patrimonio de entidades contribuyentes del IRAE, del IMEBA, del Impuesto a las Sociedades Anónimas Financieras de Inversión y en entidades exoneradas de dichos tributos en virtud de normas constitucionales (LIRPF art.27-D).

- Las **donaciones** efectuadas a organismos públicos, así como las donaciones recibidas (LIRPF art.27-F).
- Las **rentas** producidas por las **diferencias de cambio** originadas en la tenencia de moneda extranjera o en depósitos y créditos (LIRPF art.27-G).
- Las **rentas** producidas por la **tenencia de valores**, depósitos o créditos sometidos a cláusulas de reajuste (LIRPF art.27-H).
- Las **ganancias de capital** derivadas de transmisiones patrimoniales, siempre que (LIRPF art.27-I):
 - ◆ su cuantía individual no exceda de **30.000 UI**;
 - ◆ la suma anual de dichas operaciones que no exceda de **90.000 U.I.**
- Las **rentas** derivadas del **arrendamiento de inmuebles**, siempre que (LIRPF art.27-J):
 - ◆ su cuantía anual no supere las **40 Bases de Prestaciones y Contribuciones (BPC)**;
 - ◆ el titular autorice expresamente el levantamiento del secreto bancario;
 - ◆ el titular genere, además, otros rendimientos de capital de hasta **3 BPC anuales**.
- Las **rentas** derivadas de **investigación y desarrollo** en las áreas de biotecnología y bioinformática, y las obtenidas por la actividad de producción de soportes lógicos y de los servicios vinculados a los mismos que determine el Poder Ejecutivo, siempre que los bienes y servicios originados en dichas actividades sean aprovechados íntegramente en el exterior (LIRPF art.27-K). La **exención alcanza** a las rentas provenientes del arrendamiento, cesión de uso o enajenación de bienes incorporeales, patentables o no, y de informaciones relativas a experiencias científicas, producto de actividades, de investigación y desarrollo en las áreas de biotecnología y bioinformática realizadas por las entidades investigadoras.

Se incluyen, asimismo, las rentas provenientes de servicios de **asesoramiento técnico en las áreas de biotecnología y bioinformática** prestadas por las entidades del inciso anterior, relacionadas con los siguientes productos (RLIRPF art.34-K):

- ◆ Dispositivos diagnósticos de uso humano y veterinario basados en inmunología, microbiología, bioquímica y biología molecular.
- ◆ Medicamentos basados en proteínas recombinantes de uso humano y veterinario, como el caso de los biosimilares.
- ◆ Productos y procesos basados en plantas medicinales y aromáticas, sus componentes y derivados de uso farmacéutico, cosmético y alimentario. **c**
- ◆ Nuevos productos y procesos que añaden valor a insumos de origen animal o vegetal o a residuos industriales de esos orígenes.
- ◆ Procesos de valorización de residuos de cualquier origen que utilicen procesos basados en organismos vivos completos o en productos obtenidos de ellos.
- ◆ Productos y procesos relacionados con la producción de biocombustibles como con la valorización de sus residuos.
- ◆ Bioprocesos y productos biotecnológicos que añaden valor a la producción agropecuaria y agroalimentaria.
- ◆ Desarrollo de anticuerpos con finalidad diagnóstica y terapéutica.

La exención **incluye** el desarrollo, implementación en el cliente, actualización y corrección de versiones, personalización (GAPs), prueba y certificación de calidad, mantenimiento del soporte lógico, capacitación y asesoramiento. Los servicios vinculados comprenden los servicios de hosting, “call center”, tercerización de procesos de negocios, comercialización y otros servicios, que tengan por objeto a los soportes lógicos, aun cuando dichos soportes lógicos no hayan sido desarrollados por el prestador de los servicios.

En todos los casos, la exención requiere que los bienes y servicios originados por estas actividades sean **aprovechados** íntegramente en **fuera de Uruguay**.

- Los **incrementos patrimoniales** derivados de la transmisión de la vivienda habitual, siempre que se cumplan conjuntamente las siguientes **condiciones** que (LIRPF art.27-L):
 - ◆ la cuantía de la operación no exceda de **1.200.000 U.I.**
 - ◆ el contribuyente destine al menos el **50%** de la ganancia a la adquisición de una nueva vivienda habitual.
 - ◆ entre la fecha de la transmisión la de adquisición de la nueva vivienda, no transcurran más de **12 meses**.
 - ◆ el valor de adquisición de la nueva vivienda no sea superior a **1.800.000 U.I.**
- Las **cesiones** de participaciones en sociedades civiles de propiedad horizontal que cumplan las condiciones anteriores también están exentas.
- Los **premios** de los juegos de azar y de carreras de caballos siempre que su importe (LIRPF art.27-M):
 - ◆ no exceda de **100.000 UI**;
 - ◆ sea inferior a **71** veces la cuantía de la apuesta realizada.

Asimismo, están **exonerados** los premios de juegos de azar gravados por el Impuesto Específico a Apuestas por Máquinas Electrónica de Juegos de Azar o Apuestas Automáticas⁵. Las condiciones del inciso primero anterior no se aplican a los premios de la Lotería Nacional, los cuales se encuentran exonerados de este impuesto.

- Los **dividendos y utilidades** distribuidos por entidades no residentes procedentes **rentas objeto de regímenes de imputación** (normas CFC - LIRPF art.7 bis y 27-N).
- Las ganancias de capital por la **transferencia o enajenación de acciones**, obligaciones y valores emitidos por los fideicomisos financieros **siempre que** (LIRPF art.27-O):
 - ◆ su emisión se haya efectuado mediante suscripción pública con la debida publicidad de forma de asegurar su transparencia y generalidad.
 - ◆ los instrumentos coticen en Uruguay.
 - ◆ el emisor se obligue, cuando el proceso de adjudicación no sea la licitación y exista un exceso de demanda sobre el total de la emisión, a adjudicarla a prorrata de las solicitudes efectuadas.
- Los **dividendos y utilidades** distribuidos por entidades no residentes procedentes de **rentas de fuente uruguaya sujetas al IRNR** (LIRPF art.27-Ñ).
- Los **incrementos patrimoniales** derivados de las transmisiones patrimoniales de bienes inmuebles ocasionadas en expropiaciones (LIRPF art.27-P).

Rendimientos de trabajo

Dentro de este tipo de rendimientos analizamos:

Salarios

Los salarios y otras remuneraciones de las personas físicas, procedentes de servicios prestados en relación de dependencia están sujetos al IRPF de acuerdo con las normas aplicables a las rentas de trabajo de la categoría II.

No se encuentran **gravadas** las prestaciones de salud otorgadas diversas instituciones públicas (FONASA, Cajas de Auxilio, etc.) (LIRPF art.30).

Las rentas del trabajo se determinan en base al devengo (LIRPF art.31).

⁵ Ver en Impuestos Selectivos, más adelante.

Estas rentas están constituidas por aquellos ingresos, regulares o extraordinarios, en dinero o en especie, generadas por los contribuyentes por sus actividades personales en relación de dependencia o como resultado de estas. Asimismo, **se incluyen** determinadas partidas retributivas, indemnizatorias y las dietas sin rendición de cuentas que tengan el referido nexo causal, incluidas las correspondientes a los socios (LIRPF art.32), así como, la cuantía para el mejor goce de la licencia anual (paga de vacaciones).

Sin perjuicio de lo anterior, las **indemnizaciones por despido** son gravadas en tanto superen el mínimo legal correspondiente, y por la cuantía que exceda de dicho mínimo.

La renta computable correspondiente al trabajo en **relación de dependencia** se determina deduciendo a los ingresos nominales, los créditos incobrables correspondientes a ingresos devengados con posterioridad a la vigencia del presente impuesto.

Los contribuyentes pueden deducir las contribuciones a la seguridad social y los gastos médicos relacionados con dependientes menores o discapacitados, hasta una determinada cuantía máxima por dependiente.

Las rentas de trabajo están sujetas a tipos progresivos.

Rendimientos en especie

Las retribuciones en especie se encuentran totalmente sujetas y se valoran al coste para el empleador, a su valor de mercado, o mediante cuantía fija establecida por las autoridades tributarias (LIRPF art.32).

Pensiones

Las pensiones no están sujetas al impuesto sobre la renta personal, sino a un impuesto de seguridad social denominado *Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social*, aplicado a tipos progresivos sobre la cuantía bruta de la pensión (LIRPF art.33).⁶

Remuneraciones de directores

Los honorarios y otras remuneraciones (derivadas de actividades que generan cobertura previsional en el ámbito de afiliación al BPS) percibidos por personas físicas residentes en su calidad de directores y síndicos de sociedades anónimas están sujetos al IRPF, de acuerdo con las normas aplicables a las rentas del trabajo dependiente de la categoría II (LIRPF art.34 y RIRPF art.49).

Rendimientos de actividades económicas

Las personas físicas residentes que derivan rentas de **servicios profesionales** y de **actividades empresariales** están sujetas al IRPF, en base a las normas aplicables a las rentas del trabajo fuera de la relación de dependencia de la **categoría II**, siempre que no se encuentren sujetas al IRAE por las siguientes **razones**:

- no optaron por estar sujetos al *IRAE*;
- su renta no supera el umbral de **4.000.000** de UI, establecido por el ejecutivo.

Para determinar la **renta computable** (base imponible), las personas físicas que realizan servicios personales fuera de la relación de dependencia pueden deducir de la cuantía total de sus ingresos un **30%** en concepto de gastos presuntos, más los créditos incobrables (LIRPF art.34). Además de estas

⁶ Ver más adelante

deducciones, las personas físicas que obtienen rentas empresariales o profesionales pueden aplicar las mismas deducciones que los trabajadores.

Por otra parte, se consideran **rentas puras de trabajo** las derivadas de actividades económicas desarrolladas en el ejercicio de su profesión (de forma individual o societaria), por profesionales universitarios titulados, 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 (RLIRPF art.50).

Rendimientos de capital

Constituyen rendimientos de capital, las rentas, en dinero o en especie, derivadas (directa o indirectamente) de elementos patrimoniales, bienes o derechos, propiedad de los contribuyentes, siempre que dichos rendimientos **no se hallen afectados** a la obtención de rentas comprendidas en el IRAE, del IRNR, así como de ingresos comprendidos en el IMEBA (LIRPF art.10).

Las rentas gravables del capital se determinan en base al principio de devengo (LIRPF art.11)

Las personas físicas están sujetas al IRPF sobre los dividendos, intereses y regalías percibidos, en base a las normas aplicables a la **categoría I** (LIRPF art.10).

Dividendos

(LIRPF art.26)

A efectos del impuesto, el concepto de dividendo abarca cualquier tipo de distribución de utilidades en concepto de retribución al capital accionario.

En los casos de **rescate de capital**, se considera dividendo la parte del precio del rescate que exceda del valor nominal de las acciones correspondientes.

Quedan **excluidas** las distribuciones de dividendos en acciones de la propia sociedad, salvo que el rescate se produzca en los dos años posteriores al de la distribución, o que dicha distribución se realice dentro de los dos años de haberse efectuado un rescate (RLIRPF art.19).

Los dividendos y utilidades percibidas por **personas físicas** están sujetos al IRPF a los **tipos** siguientes:

- dividendos o utilidades abonados por contribuyentes del IRAE, originados en **rentas de capital extranjero: 12%**;
- **otros** dividendos o utilidades abonados o acreditados por contribuyentes del IRAE: 7%.

No obstante, se aplican **exenciones** en el impuesto a determinados dividendos percibidos por los sujetos pasivos del impuesto de empresas cotizadas en bolsa (RLIRPF art.34-C).

Intereses

(LIRPF art.26; RLIRPF art.33-d y e)

Los intereses están sujetos al IRPF a los **tipos** siguientes:

Concepto	Tipo (%)
Intereses de depósitos en moneda nacional y en unidades indexadas, a más de 1 año, en instituciones de intermediación financiera de plaza.	7
Intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos por entidades residentes a plazos mayores a 3 años, mediante suscripción pública y cotización bursátil en entidades nacionales.	7
Intereses correspondientes a los depósitos en instituciones de plaza, a 1 año o menos, constituidos en moneda nacional sin cláusula de reajuste.	7
Otras rentas.	12

No obstante, se aplica una exención del impuesto a los intereses de los **títulos de deuda pública** (RLIRPF art.34-A).

Regalías

(LIRPF art.26; RLIRPF art.33-f)

Las regalías están sujetas a tributación al **tipo ordinario** del **12%** (LIRPF art.26).

No obstante, los rendimientos derivados de **derechos de autor** sobre obras literarias, artísticas o científicas son gravados a un tipo del **7%**.

Rendimientos del capital inmobiliario

(LIRPF art.13; RLIRPF art.12)

Los rendimientos del capital inmobiliario están sujetos a tributación al **tipo ordinario** del **12%**.

Estos rendimientos se incluyen en la **Categoría I** y comprenden las rentas derivadas de bienes inmuebles, por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de los mismos, cualquiera sea su denominación o naturaleza siempre que los mismos no constituyan una transmisión patrimonial (LIRPF art.13).

El contribuyente puede deducir los **créditos incobrables** para determinar la renta computable.

En el caso de los **arrendamientos**, la renta computable (base imponible) se determina deduciendo de la cuantía bruta de los ingresos devengados en el período de liquidación, los siguientes costes (LIRPF art.14):

- Las comisiones de la administradora de propiedades; los honorarios profesionales vinculados a la suscripción y renovación de los contratos y el IVA correspondiente.
- La Contribución Inmobiliaria y el Impuesto de Enseñanza Primaria.
- A partir del 9 de julio de **2020**, en el caso de subarrendamientos, el contribuyente puede deducir, además de lo anterior, si fuera de cargo del subarrendador, la cuantía del arrendamiento pagado por este. En caso de arrendamientos superiores a **40 BPC** anuales (o su equivalente mensual), el pago debe realizarse a través de depósito bancario o transferencia electrónica (D n° 264/015-2015).

El contribuyente puede aplicarse las deducciones anteriores, aunque el inmueble no haya permanecido arrendado todo el período. En caso de contratos con una **duración inferior a 12 meses**, las dos últimas deducciones pueden aplicarse de forma proporcional.

Ganancias de capital

(LIRPF art.17; RLIRPF art.23)

Las personas físicas están sujetas al IRPF sobre las ganancias de capital en base a las normas aplicables a las rentas del capital de la **categoría I**, al **tipo ordinario del 12%**.

Constituyen ganancias de capital, las originadas en las enajenaciones, cesiones de derechos hereditarios y posesorios, así como la prescripción adquisitiva, de bienes corporales e incorporales.

Quedan **incluidas** (LIRPF art.17):

- las ganancias de capital derivadas de las transmisiones de dominio sobre todo tipo de bienes, siempre que no se generen rentas calificadas por esta ley como rendimientos;
- el resultado de comparar el valor en plaza con el valor fiscal de los bienes donados o enajenados a título gratuito, siempre que aquél fuera mayor a éste;
- el resultado de comparar los premios de los juegos de azar y de carreras de caballos con la cuantía de la apuesta, exceptuándose la Lotería Nacional.

Por el contrario, **no** se consideran **ganancias de capital**, al no existir alteración patrimonial, en (LIRPF art.18):

- La disolución de la sociedad conyugal o partición.
- Las transferencias derivadas de sucesiones.
- La disolución de las entidades que atribuyan rentas, por la parte correspondiente a los bienes que generan rentas objeto de atribución.

Las rentas originadas en ganancias de capital se imputan en el **momento de la enajenación**, sin perjuicio de las normas especiales aplicadas a las enajenaciones a plazo (LIRPF art.19). En el caso de las ganancias de capital procedentes de **juegos de azar** y carreras de caballos, la renta se imputa en el momento de generación del premio (RLIRPF art.25).

En el caso de **enajenaciones de inmuebles**, la ganancia de capital está constituida por la diferencia entre (LIRPF art.20):

- el **precio de venta** o el valor determinado por la administración tributaria. En ningún caso el valor puede ser inferior al valor catastral vigente;
- la suma del **coste fiscal** actualizado más el Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales a cargo del vendedor.

En las transmisiones de inmuebles originadas en **donaciones** o **ventas a título gratuito**, el valor de mercado no puede ser inferior al valor catastral.

En el caso de venta de **inmuebles a plazos**, los contribuyentes pueden optar por computar la ganancia íntegramente en el ejercicio de la transmisión o establecer una prorrata en función de las cuotas contratadas y las vencidas. En este último caso se deben incluir los intereses de financiación convenidos, en su caso (LIRPF art.21).

En el caso de otras **transmisiones patrimoniales** (automóviles, cuotas sociales y valores públicos y

privados cotizados en bolsa) se aplican los mismos criterios establecidos que para los inmuebles, siempre que resulte posible comprobar fehacientemente el valor fiscal de los bienes objeto de transmisión. Si ello no fuera posible, la renta computable (base imponible) en estas operaciones se determina aplicando el **20%** al precio de enajenación, excluido el Impuesto a las Transmisiones patrimoniales, en su caso (LIRPF art.22).

En el caso de transmisiones de **marcas** de fábrica o de comercio, **patentes**, modelos industriales e informaciones sobre experiencia industriales, comerciales o científicas, la renta computable se determina aplicando el 48% al precio de enajenación (RLIRPF art.29).

En relación con las ganancias derivadas de la **transmisión de acciones y participaciones** en entidades residentes en jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que más del **50%** de su activo esté constituido por bienes localizados en Uruguay, también constituyen renta bruta de fuente uruguaya y, por tanto, son gravadas como renta ordinaria.

Deducciones personales

Las deducciones personales, las deducciones y los créditos descritos en esta sección se aplican sólo a las **personas físicas residentes**.

Analizamos:

Deducciones

(LIRPF art.38; RLIRPF art.56)

A efectos de la determinación de las rentas de trabajo, los contribuyentes pueden deducir los siguientes **conceptos** (LIRPF art.38):

- Los **aportes jubilatorios** a las siguientes instituciones (LIRPF art.38-A):
 - ◆ Banco de Previsión Social.
 - ◆ Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas.
 - ◆ Dirección Nacional de Asistencia Social Policial.
 - ◆ Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias.
 - ◆ Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios
 - ◆ Caja Notarial de Seguridad Social
 - ◆ Sociedades Administradoras de Fondos Complementarios de Previsión Social
- Los **aportes de salud** al (LIRPF art.38-B):
 - ◆ Fondo Nacional de Salud;
 - ◆ Fondo de Reconversión Laboral;
 - ◆ Fondo Sistema Notarial de Salud;
 - ◆ Cajas de Auxilio o Seguros Convencionales.
- La prestación destinada al **Fondo de Solidaridad** y su adicional (LIRPF art.38-C).
- Por gastos de **educación, alimentación, vivienda y salud** no amparados por el FONASA de los hijos menores de edad dependientes (LIRPF art.38-D):
 - ◆ **13** BPC anuales por hijo;
 - ◆ **26** BPC anuales por hijos mayores o menores discapacitados;
 - ◆ idénticas deducciones en caso de personas bajo régimen de tutela y curatela.
- Los pagos anuales por **préstamos hipotecarios** destinados a la adquisición de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que (LIRPF art.38-E):
 - ◆ el coste de la vivienda no supere las **794.000 UI**;
 - ◆ la cuantía total deducible no podrá superar las **36** BPC anuales.

Esta deducción también puede ser realizada por los padres, en caso de préstamos otorgados a sus **hijos mayores o menores discapacitados**, siempre que estos no practiquen la referida deducción y vivan conjuntamente. Esta deducción también se aplica a los tutores y curadores de las referidas personas designadas formalmente.

El contribuyente puede deducir una cuantía total derivada de aplicar los **tipos** de la tabla siguiente a la suma total de las deducciones anteriores, en función de sus **ingresos nominales anuales** (LIRPF art.38):

Ingresos nominales anuales (BPC)	Tipo (%)
Hasta 180	10
Más de 180	8

A tal efecto **no** se consideran el **sueldo anual** complementario ni la suma para el mejor goce de la licencia (salario vacacional anual).

Como se ha indicado anteriormente, el contribuyente puede deducir:

- Los **créditos incobrables** correspondientes a cada una de las categorías, en la determinación de la base imponible de estas (LIRPF art.9).
- Las personas físicas que realizan **servicios personales** fuera de la relación de dependencia pueden deducir de la cuantía total de sus ingresos un 30% en concepto de gastos presuntos al determinar su base imponible (LIRPF art.34).
- Los gastos **derivados** de la obtención de **rendimientos del capital inmobiliarios** (LIRPF art.14).

Deducciones personales y familiares en la base

No se aplican este tipo de deducciones.

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

Los contribuyentes **arrendatarios de la vivienda habitual** pueden acreditar frente al IRPF una cuantía equivalente al **6%** del precio del arrendamiento, siempre que se identifique al arrendador. Dicha acreditación debe realizarse por los titulares del contrato de arrendamiento con ocasión de la presentación de la declaración anual (LIRPF art.39 bis).

Asimismo, los contribuyentes podrán acreditar los impuestos abonados en el exterior contra el IRPF que se genere respecto de la misma renta. El crédito imputable no puede superar la parte del impuesto uruguayo calculado con anterioridad a la deducción (LIRPF art.45).

Pérdidas

Las **personas físicas residentes** que llevan a cabo actividades empresariales y están sujetas al IRAE deben computar y compensar sus pérdidas en base a las normas aplicables a las sociedades.

Para determinar la **renta gravable** sujeta al IRPF, en base a las normas aplicables a las rentas de la categoría I, las pérdidas de capital pueden ser compensadas frente a las ganancias de capital. Las pérdidas pueden ser **trasladadas hacia adelante** por **2 años** (LIRPF art.9).

Los contribuyentes del impuesto sólo pueden **compensar** las pérdidas patrimoniales que puedan ser probadas fehacientemente de los incrementos patrimoniales (RLIRPF art.30). Asimismo, las

pérdidas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles son compensables siempre que los contratos correspondientes hayan sido inscritos en los registros públicos. También pueden deducirse las pérdidas correspondientes a las enajenaciones de vehículos automotores y participaciones sociales.

Tipo de gravamen

Analizamos:

Rentas y Ganancias de Capital

Las rentas de la **categoría I** (rentas del capital) son gravadas a un tipo del **12%**, aunque se aplican tipos específicos a las rentas procedentes de dividendos e intereses.

Las rentas de la **categoría II** (rentas de trabajo) están sujetas al IRPF a tipos progresivos siguientes (LIRPF art.37):

- Contribuyentes **personas físicas**:

Renta anual computable Base de Prestaciones y Contribuciones (BPC)	Tipo (%)
0 – 84 (Mínimo No Imponible General – MNIG)	0
84 – 120	10
120 – 180	15
180 – 360	24
360 – 600	25
600 – 900	27
900 - 1.380	31
Más de 1.380	36

- Contribuyentes **núcleos familiares**, siempre que las rentas de la **Categoría II** de cada uno de los integrantes del núcleo **superen** en el ejercicio los **12 SMN** (12 Salarios Mínimos Nacionales):

Renta anual computable Base de Prestaciones y Contribuciones (BPC)	Tipo (%)
0 – 168 (Mínimo No Imponible General – MNIG)	0
168 – 180	15
180 – 360	24
360 – 600	25
600 – 900	27
900 - 1.380	31
Más de 1.380	36

- Contribuyentes **núcleos familiares**, siempre que las rentas de la **Categoría II** de uno de los integrantes del núcleo **no superen** en el ejercicio los **12 SMN** (12 Salarios Mínimos Nacionales):

Renta anual computable Base de Prestaciones y Contribuciones (BPC)	Tipo (%)
0 – 96 (Mínimo No Imponible General – MNIG)	0
96 – 144	10
144 – 180	15
180 – 360	24
360 – 600	25
600 – 900	27
900 - 1.380	31
Más de 1.380	36

Ganancias de capital

Las ganancias de capital son gravadas al **tipo** aplicable a las rentas del capital de la **categoría I** del 12%. No obstante, se aplican algunos tipos especiales en el caso de las enajenaciones de inmuebles.⁷

Retenciones Internas

La ley autoriza al ejecutivo a utilizar **agentes de retención** a efectos del IRPF.

Rentas de trabajo

Los empleadores están obligados a efectuar **retenciones** mensuales a sus trabajadores. Los ingresos computables para la determinación de las retenciones no pueden ser inferiores a las cuantías gravadas para la determinación de las contribuciones especiales a la seguridad social (RLIRPF art.63).

La retención se determina por la diferencia entre las cuantías que surjan de aplicar a las rentas y deducciones del período las **siguientes escalas** (RLIRPF art.63):

- Al total de las **rentas del mes**, excluido el sueldo anual complementario (Aguinaldo - Paga de Navidad) (RLIRPF art.63-1):

Renta mensual computable Base de Prestaciones y Contribuciones (BPC)	Tipo (%)
Hasta 7	0
Más de 7 y hasta 10	10
Más de 10 y hasta 15	15
Más de 15 y hasta 30	24
Más de 30 y hasta 50	25
Más de 50 y hasta 75	27
Más de 75 y hasta 115	31
Más de 115	36

⁷ Ver Ganancias de Capital arriba.

En caso de que el importe **supere las 10 BPC**, la renta mensual computable gravada por aportes personales a la Seguridad Social debe incrementarse en un **6%**.

A estos efectos, para determinar la cuantía base sobre la que se aplica el incremento, no se tienen en cuenta los topes de cotización previstos para afiliados al Banco de Previsión Social incluidos en el régimen de ahorro individual obligatorio previstos en la L n° 16.713-1995.

- A las **deducciones**, excluidas las correspondientes al sueldo anual complementario (paga de Navidad) (RLIRPF art.63-2).

Ingresos nominales mensuales Base de Prestaciones y Contribuciones (BPC)	Tipos/deducciones (%)
Hasta 15	10
Más de 15	8

Dividendos

Los sujetos pasivos del IRAE que paguen o acrediten a contribuyentes de este impuesto dividendos o utilidades gravados deben retener un **7%**, salvo cuando deriven del capital mobiliario provenientes de entidades **no residentes**, para los que la tasa es del **12%** (RLIRPF art.40-d).

Intereses

Las retenciones se determinan aplicando a la suma de los rendimientos abonados o acreditados, más la retención, los siguientes **tipos** (RLIRPF art.40-a y b):

Concepto	Tipo (%)
Intereses de depósitos en moneda nacional y en unidades indexadas, a más de 1 año.	7
Intereses de depósitos en instituciones de plaza, a 1 año o menos, constituidos en moneda nacional sin cláusula de reajuste.	7
Intereses correspondientes a los restantes depósitos.	12
Intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos por entidades residentes a plazos mayores a 3 años, mediante suscripción pública y cotización bursátil.	7
Restantes rendimientos.	12

Regalías

Las regalías están sujetas a una retención del **12%**. No obstante, los rendimientos derivados de **derechos de autor** sobre obras literarias, artísticas o científicas son retenidos a un tipo del **7%** (RLIRPF art.40-c).

C. Impuesto a las Rentas de los No Residentes

(Texto Ordenado Vigente Título 8 - L N° 18.083 art.9 - LIRNR-Nuevo Sistema Tributario -; D N° 149/007 y sus normas modificadoras -RLIRNR-)

El denominado *Impuesto a las Rentas de los No Residentes* (en adelante, IRNR), grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas y otras entidades no residentes en Uruguay (LIRNR art.1).

Hecho imponible

(LIRNR art.2)

Está constituido por las rentas de fuente uruguaya de cualquier naturaleza, obtenidas por los contribuyentes del tributo. A efectos del impuesto, las **rentas computables** se clasifican en:

- rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles;
- rendimientos del trabajo por servicios personales prestados por personas físicas no residentes:
 - ◆ en relación de dependencia, respecto a entidades residentes.
 - ◆ fuera de la relación de dependencia, incluso cuando es asistido por personal en relación de dependencia (RLIRNR art.4).
- rendimientos del capital de acuerdo con la definición dada en la (LIRPF art.10);
- incrementos patrimoniales de acuerdo con la definición dada en la (LIRPF art.17).

El impuesto **grava las rentas** provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en Uruguay (LIRNR art.3; RLIRNR art.11).

Se consideran de **fuentes uruguaya**:

- Las rentas obtenidas por los servicios de **publicidad** y los de carácter técnico prestados desde el exterior (fuera de la relación de dependencia) a contribuyentes del IRAE, vinculados a la obtención de rentas comprendidas en dicho impuesto.
- Las rentas por el arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de **derechos federativos**, de imagen y similares de deportistas inscriptos en entidades deportivas residentes, así como las originadas en actividades de mediación derivadas de las mismas.
- Las ganancias de capital por la **transmisión de acciones y participaciones** patrimoniales de entidades residentes en jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que más del **50%**, se integra, directa o indirectamente, por bienes situados en Uruguay.
- Los ingresos obtenidos por entidades residentes, domiciliadas, constituidas o ubicadas en países o jurisdicciones de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación, provenientes de la **enajenación de bienes intangibles** adquiridos por contribuyentes del IRAE, cuyo destino sea la utilización económica en la República (RLIRNR art.11-V).

Por el contrario, **no se consideran de fuente uruguaya**:

- las retribuciones del personal diplomático, consular y asimilados, acreditados en Uruguay; y
- las rentas derivadas de operaciones con instrumentos financieros derivados.

Se consideran **rentas empresariales**, las provenientes de toda clase de servicios prestados por entidades no residentes, distintas de las personas físicas, y las obtenidas por personas físicas no residentes, cuando el titular subcontrate servicios fuera de la relación de dependencia con personas físicas o jurídicas residentes en Uruguay.

Las rentas por la enajenación habitual de inmuebles, asimiladas a rentas empresariales, tributan por el IRNR, siempre que no se trate de un establecimiento permanente (RLIRNR art.3).

Sujeto pasivo

(LIRNR art.5)

Son contribuyentes de este impuesto las personas físicas y demás entidades (con o sin personalidad jurídica) **no residentes en Uruguay**, en tanto no actúen en dicho territorio mediante establecimiento permanente, de acuerdo con lo dispuesto en la (LIRAE art.10).

Por otra parte, se consideran **responsables** del impuesto los contribuyentes del IRAE (agentes de retención) que abonan o acreditan las rentas anteriores a contribuyentes del IRNR (LIRNR art.10).

Como norma general, los contribuyentes del IRNR tributan mediante una retención efectuada por entidades residentes en Uruguay. Los contribuyentes que obtienen **rentas no sujetas a retención**, están obligados a designar una persona (física o jurídica) residente en Uruguay, que las represente ante la administración tributaria, en relación con sus obligaciones tributarias (LIRNR art.11).

Base imponible

(LIRNR art.12°; RLIRNR art.20)

La base imponible está constituida en el caso de:

- **Rentas empresariales y asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles, y por rentas de trabajo:** por el total de los ingresos de fuente uruguaya (LIRNR art.12-A).
En el caso de rentas empresariales derivadas de actividades **desarrolladas parcialmente en Uruguay**, la base imponible se determina de la siguiente forma (LIRNR art.13):
 - ◆ en **compañías de seguros:** por el importe de las primas percibidas en sus operaciones, en base a los siguientes porcentajes: riesgos de vida: **6,25%**; riesgos de incendio: **16,67%**; riesgos marítimos: **20,83%**, y; otros riesgos: **4,17%**;
 - ◆ compañías **extranjeras de transporte** terrestre, marítimo y aéreo: **20,83%** del importe bruto de los pasajes y fletes con origen en Uruguay hacia el exterior;
 - ◆ compañías productoras, distribuidoras e intermediarias **cinematográficas y de televisión** y medios similares: a partir de **2018**, estas rentas se consideran de fuente uruguaya en su integridad;
 - ◆ prestaciones de **servicios a través de Internet**, plataformas tecnológicas y aplicaciones informáticas: a partir de **2018**, estas rentas se consideran de fuente uruguaya en su integridad;
 - ◆ agencias **extranjeras de noticias:** **20,83%** de la retribución bruta;
 - ◆ cesión del uso de contenedores para operaciones de **comercio internacional:** **31,25%** del precio;
 - ◆ actividades de **intermediación** (oferta y demanda) de servicios prestados a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares: **100%**, cuando el oferente y demandante del servicio (operación principal) se encuentran en Uruguay, o el **50%** cuando el oferente o el demandante del servicio (operación principal) se encuentra en el exterior.
- **Rentas de capital y por incrementos patrimoniales:** por las rentas computables (bases imponibles) determinadas de acuerdo con el IRPF (LIRNR art.12-B).

Los contribuyentes no pueden efectuar **compensaciones** entre las distintas rentas. En el caso de los incrementos patrimoniales, la compensación se efectúa de acuerdo con las normas del IRPF. Asimismo, pueden deducir los créditos incobrables.

No obstante, la base imponible de los incrementos patrimoniales obtenidos por entidades residentes, domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación o que se beneficien de este tipo de régimen, se determina de la forma siguiente (RLIRNR art.20):

- en el caso de la enajenación de bienes inmuebles: por la base real (a partir de **2018**);
- en el caso de otras transmisiones patrimoniales: en base a un tipo del **30%** del precio de la enajenación.

Cuando se aplican **retenciones** sobre rentas giradas o acreditadas al exterior, la base imponible de dichas retenciones se determinará sumando la cuantía neta girada o acreditada y la retención correspondiente (LIRNR art.12).

Tipo de gravamen

(LIRNR art.14; RLIRNR art.22)

Las rentas sujetas al impuesto son gravadas de acuerdo con los tipos siguientes:

Literal	Concepto	Tipo (%)
a	Intereses de depósitos en moneda nacional y en unidades indexadas, a más de 1 año en instituciones de intermediación financiera.	7
b	Intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos a plazos mayores a 3 años, mediante suscripción pública y cotización bursátil.	7
c	Intereses de depósitos, a 1 año o menos, constituidos en moneda nacional sin cláusula de reajuste.	7
d	Dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y los dividendos o utilidades fictos a que refiere el artículo 12 BIS.	7
e	Rentas de certificados de participación emitidos por fideicomisos financieros mediante suscripción pública y cotización bursátil a plazos de más de tres años.	7
f	Rentas obtenidas por entidades residentes, domiciliadas, constituidas o ubicadas en países o jurisdicciones de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación, provenientes de bienes inmuebles situados en territorio nacional, salvo cuando se trate de personas físicas.	30,25
g	Restantes rentas obtenidas por las entidades a que refiere el literal anterior, excepto dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes del IRAE.	25
h	Restantes rentas.	12

Rentas exentas

(LIRNR art.15; RLIRNR art.23)

Están exonerados de este impuesto:

- Los intereses y ganancias de capital procedentes de títulos de **deuda pública** (LIRNR art.15-A).
- Los intereses de los préstamos otorgados a contribuyentes del IRAE cuyos activos afectados a la obtención de rentas no gravadas por ese tributo superen el **90%** del total de sus activos valuados según normas fiscales. (LIRNR art.15-B).
- Los **dividendos** y utilidades distribuidos derivados de la tenencia de participaciones de capital, con excepción de los pagados o acreditados por los contribuyentes del IRAE, devengados en el ejercicio. Asimismo, se encuentran exentas las utilidades distribuidas por las sociedades personales

cuyos ingresos no hayan superado en el ejercicio que dé origen a la distribución, las **4.000.000 UI** (LIRNR art.15-C).

- Los incrementos patrimoniales originados en **rescates en el patrimonio** de entidades contribuyentes del IRAE, del IMEBA, del Impuesto a las Sociedades Anónimas Financieras de Inversión y en entidades exoneradas de dichos tributos en virtud de normas constitucionales (LIRNR art.15-D).
- Las rentas producidas por las **diferencias de cambio** originadas en la tenencia de moneda extranjera o en depósitos y créditos (LIRNR art.15-F).
- Las rentas producidas por la tenencia de valores, depósitos o créditos sometidos a **cláusulas de reajuste** (LIRNR art.15-G).
- Las **donaciones** a entes públicos (LIRNR art.15-H).
- Las ganancias de capital derivadas de **transmisiones patrimoniales**, siempre que (LIRNR art.15-I):
 - ◆ su cuantía individual no exceda de **30.000 UI**;
 - ◆ la suma anual de dichas operaciones que no exceda de **90.000 UI**;
- Las correspondientes a compañías de **navegación marítima** o **área**, siempre que el país de residencia exonere de imposición a la renta a las compañías uruguayas que presten dichos servicios en su territorio, en base a reciprocidad (LIRNR art.15-J).
- Las correspondientes a **fletes** para el transporte marítimo o aéreo de bienes al exterior de Uruguay (LIRNR art.15-K).
- Las provenientes de actividades desarrolladas en el exterior, y en los **recintos aduaneros**, recintos aduaneros portuarios, depósitos aduaneros y zonas francas, por entidades no residentes, con mercaderías de origen extranjero manifestadas en tránsito o depositadas en dichos enclaves, cuando tales mercaderías no tengan origen en territorio aduanero nacional, ni estén destinadas al mismo. La exoneración es asimismo aplicable cuando las citadas mercaderías tengan por destino el territorio aduanero nacional, siempre que tales operaciones no superen en el ejercicio el **5%** de la cuantía total de las enajenaciones de mercaderías en tránsito o depositadas en los exclaves, que se realicen en dicho período. En tal caso, es de aplicación al importador el régimen de precios de transferencia (LIRNR art.15-L).
- Las obtenidas por los **organismos oficiales** de países extranjeros a condición de reciprocidad (LIRNR art.15-M).
- Las que obtengan los **organismos internacionales** a los que se halle afiliado el Uruguay, y los intereses y reajustes correspondientes a préstamos otorgados por instituciones financieras estatales del exterior para la financiación a largo plazo de proyectos productivos (LIRNR art.15-N).
- Los premios de los juegos de azar y de **carreras de caballos** siempre que su importe (LIRNR art.15-O):
 - ◆ no exceda de **100.000 UI**;
 - ◆ sea inferior a **71** veces la cuantía de la apuesta realizada.
 - ◆ los premios de juegos de azar gravados por el Impuesto a **Apuestas por Máquinas Electrónicas** y Juegos de Azar o Apuestas Automáticas.⁸
- Las rentas abonadas o acreditadas por la fundación creada por el «**Institut Pasteur**» de París, correspondientes a servicios prestados desde el exterior y a adquisiciones de bienes inmateriales producidos en el exterior (LIRNR art.15-P).
- Los resultados obtenidos en los **Fondos de Ahorro Previsional** (LIRNR art.15-Q).
- Los incrementos patrimoniales originados en la transferencia o **enajenación de acciones**, obligaciones y valores emitidos por los fideicomisos financieros, **siempre que** (LIRNR art.15-R):
 - ◆ su emisión se haya efectuado mediante suscripción pública con la debida publicidad de forma de asegurar su transparencia y generalidad;
 - ◆ los instrumentos coticen en Uruguay;
 - ◆ el emisor se obligue, cuando el proceso de adjudicación no sea la licitación y exista un exceso de demanda sobre el total de la emisión, a adjudicarla a prorrata de las solicitudes efectuadas.

8 Ver en Impuestos Selectivos.

- Los incrementos patrimoniales derivados de las transmisiones patrimoniales de **bienes inmuebles** ocasionadas en expropiaciones (LIRNR art.15-S).
- Las transmisiones patrimoniales realizadas por entidades residentes en jurisdicciones de **baja o nula tributación**⁹, siempre que se cumplan simultáneamente las siguientes **condiciones** (LIRNR art.15-T):
 - ◆ se realicen hasta el 30-6-2017;
 - ◆ el adquirente no sea una de las entidades referidas;
 - ◆ las mencionadas entidades hayan solicitado la clausura ante la administración tributaria y la seguridad social correspondientes, dentro de los **30** días siguientes a la referida fecha, en caso de estar inscriptas.

Liquidación y pago del impuesto

(LIRNR art.16; RLIRNR art.24)

La liquidación y pago del impuesto se efectúa anualmente, en las condiciones establecidas por la Dirección General Impositiva.

El cierre del ejercicio económico se efectúa el **31 de diciembre**. En los casos en que la **totalidad del impuesto** haya sido **objeto de retención**, el contribuyente podrá optar por no efectuar la declaración jurada correspondiente. Esta misma opción puede ser utilizada por los contribuyentes que hayan efectuado los **pagos a cuenta mensuales** por aquellos arrendamientos de inmuebles por los que no hayan designado agente de retención.

D. Impuesto a los Ingresos de las Entidades Aseguradoras

(Texto Ordenado Vigente: Título 6 - L 17.296 -LIIEA-; RLIIEA D N° 159/001 y sus normas modificadoras)

El denominado *Impuesto a los Ingresos de las Entidades Aseguradoras (IIEA)* se aplica sobre los ingresos brutos percibidos por las **entidades públicas o privadas** que desarrollen actividades aseguradoras (LIIEA art.1°).

Hecho imponible

(LIIEA art.2)

Está constituido por la percepción de ingresos brutos derivados de la contratación, renovación, prórroga o ampliación de seguros o reaseguros de cobertura de riesgos en Uruguay o a personas residentes en el mismo.

⁹ Se entiende por países, jurisdicciones o regímenes especiales de **baja o nula tributación**, a aquellos países o jurisdicciones que no cumplan los requerimientos de la tasa mínima efectiva de tributación o de niveles de colaboración y transparencia que determine el Poder Ejecutivo (LIRNR art.17).

Sujeto pasivo

(LIIEA art.3)

Son contribuyentes de este impuesto, el Banco de Seguros del Estado y las demás entidades aseguradoras, sus agencias, sucursales o establecimientos.

Son **responsables** de este impuesto las personas que intervengan en operaciones gravadas con entidades aseguradoras no autorizadas a operar en Uruguay.

Base imponible

(LIIEA art.5)

Está constituida por la contraprestación correspondiente a los servicios cubiertos, con excepción del IVA y del Impuesto (del 1%) sobre las primas de Seguros o de Capitalización emitido por el Banco de Seguros del Estado o las Compañías de Seguros Particulares.

- En caso de vehículos de **transporte aéreo o marítimo**: la base imponible está constituida por el **10%** de la cuantía anterior.
- En el caso de **reaseguros**: la base imponible es de hasta el **40%** de la base antes definida.

Tipo impositivo

(LIIEA art.6)

Los **seguros o reaseguros generales** están sujetos a los tipos siguientes:

Riesgo	Tipo de hasta: (%)
Incendio	15
Vehículos	10
Robo y riesgos similares	5
Responsabilidad civil	5
Caución	5
Transporte	5
Marítimos	2
Otros	5

En caso de **seguros o reaseguros de vida**, se aplican los tipos siguientes:

Riesgo	Tipo de hasta: (%)
Vida	0,5
Otros	0,5

En caso de entidades aseguradoras **no autorizadas** o habilitadas a operar en Uruguay, los tipos pueden incrementarse hasta en un **40%**.

Exenciones

(LIIEA art.7)

Se **aplica** una exención a las entidades aseguradoras que realizan operaciones incluidas en la Ley de Seguridad Social, por el cobro de las primas del seguro de invalidez y fallecimiento contratado en base a un seguro colectivo. Los ingresos derivados de operaciones de reaseguros activas realizadas por entidades aseguradoras autorizadas y habilitadas a operar en Uruguay, se encuentran igualmente exentos.

Se **exceptúan** del impuesto:

- operaciones de seguros o reaseguros agrícolas;
- los de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales; y
- los seguros de créditos a la exportación.

Liquidación y pago del impuesto

(RLIIEA art.3)

Los contribuyentes están **obligados** a la presentación de una declaración jurada y al pago del impuesto mensualmente.

E. Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social

(L N° 18314 -LIASS-; D N° 344/008)

El denominado *Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS)* es un tributo anual de carácter personal y directo, que grava los ingresos de fuente uruguaya correspondientes a jubilaciones, pensiones y prestaciones pasivas de similar naturaleza.

Hecho imponible

(LIASS art.2; RLIASS art.2)

El impuesto grava los ingresos correspondientes a las **jubilaciones, pensiones y prestaciones pasivas** similares percibidos por los sujetos pasivos del impuesto y abonados por instituciones públicas y privadas residentes en Uruguay. Entre estas, se encuentran las prestaciones efectuadas por el Banco de Previsión Social, el Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas, la Dirección Nacional de Asistencia Social Policial, la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias, la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios, la Caja Notarial de Seguridad Social y por cualquier otra entidad residente en la República, pública o privada.

Las **pensiones** percibidas están sujetas a gravamen con independencia de su naturaleza (contributiva o no contributiva) y el ingreso computable está constituido por el importe íntegro de la pensión percibida.

Por el contrario, el impuesto no se aplica a los ingresos por jubilaciones y pensiones originados en aportes a **instituciones de previsión social** no residentes, aun cuando tales ingresos sean pagados por entidades residentes.

El tributo **se devenga** al **31** de diciembre de cada año, salvo en caso de fallecimiento del sujeto pasivo, en el que deberá realizarse una liquidación a esa fecha. El tributo se **liquida** anualmente (RLIASS art.4).

Sujeto pasivo

(LIASS art.5)

Son las **personas físicas** titulares de los ingresos gravados.

Base imponible

(LIASS art.7)

Está constituida por el **importe íntegro** de la jubilación, pensión o prestación pasiva correspondiente devengada en el ejercicio por los sujetos pasivos.

Tipo de gravamen

(LIASS art.8)

El impuesto se determina mediante la aplicación de **tipos progresivos** vinculados a la siguiente escala de ingresos:

Ingresos anuales computables Bases de Prestaciones y Contribuciones (BPC)	Tipo (%)
0 - 96	0
Más de 96 y hasta 180	10
Más de 180 y hasta 600	24
Más de 600	30

El valor de la BPC se determina en base al promedio de los valores de la BPC vigentes en el ejercicio. Para ejercicios **inferiores a 12 meses**, se adecuará en forma proporcional la escala anterior.

En el **ejercicio 2021**, el valor anual de la BPC se sitúa en **\$ 4.870**.

Los contribuyentes deben efectuar **anticipos mensuales** del impuesto, a cuenta de la liquidación anual.

Los contribuyentes del IASS pueden imputar el crédito fiscal por arrendamiento de inmuebles (indicado en la sección del IRPF) a este impuesto, en las mismas condiciones que en este último (RLIASS art.14-BIS).

II. Impuestos sobre la Propiedad

- A. Impuesto al Patrimonio
- B. Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales
- C. Impuesto a las Sociedades Financieras de Inversión
- D. Impuesto Anual de Enseñanza Primaria
- E. Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios

A. Impuesto al Patrimonio

(LIPAT Título 14 - L N° 18.083 art.40° y 50° a 52°-; D N° 30-15 -RLIPAT- y sus normas modificadoras)

Sujeto pasivo

(LIPAT art.1; RLIPAT art.1)

Son **contribuyentes** del impuesto:

- Las **personas físicas**, núcleos familiares y sucesiones indivisas con un patrimonio fiscal superior al mínimo no imponible (\$ **4.937.000**) (RLIPAT art.1-A).
- Las **personas jurídicas** en general y los establecimientos permanentes de no residentes, con excepción de las empresas públicas del Estado (RLIPAT art.1-B).

Se encuentran, asimismo, comprendidas en este literal las personas jurídicas y otras entidades, constituidas de acuerdo con las leyes uruguayas que hayan dejado de ser residentes en Uruguay, cuando carezcan de cualquier clase de domicilio en el país y hayan culminado la totalidad de los trámites legales y reglamentarios correspondientes a la transferencia del domicilio al extranjero.

- Las **asociaciones y sociedades agrarias**, excepto las pequeñas empresas, las asociaciones y fundaciones y los contribuyentes del monotributo (LIPAT art.1-C).
- las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas por el patrimonio propio afectado indirectamente a **explotaciones agropecuarias**. **A partir de 1-1-2020**, también se consideran sujetos pasivos del tributo a las sociedades por acciones simplificadas.
- La **Administración Nacional** de Combustibles, Alcohol y Portland, la Administración Nacional de Telecomunicaciones, la Administración Nacional de Usinas y Transmisiones Eléctricas, la Administración de Obras Sanitarias del Estado, la Administración Nacional de Puertos, el Banco de la República Oriental del Uruguay, el Banco Hipotecario del Uruguay y el Banco de Seguros del Estado (RLIPAT art.1-D).
- Los **contribuyentes del IRPF** (en los ejercicios que están obligados a liquidar el IRAE), por el patrimonio afectado a las actividades que motivan su inclusión (RLIPAT art.1-F).
- Las personas que optan por liquidar el **IRAE**, por las rentas de trabajo obtenidas fuera de la relación de dependencia y, además, opten por liquidar este impuesto, por el patrimonio afectado a la obtención de las referidas rentas (RLIPAT art.1-F).
- Las personas jurídicas y entidades **constituidas en el extranjero** que no disponen de establecimiento permanente en Uruguay (RLIPAT art.1-G).

Base imponible

- **Personas jurídicas.** La base imponible está constituida por la cuantía mayor correspondiente al valor de mercado o real de los activos menos los pasivos deducibles, de acuerdo con las normas del IRAE (LIPAT art.15).
- **Personas físicas.** La base se determina como la suma de los activos valorados fiscalmente menos los pasivos deducibles admitidos a estos efectos (LIPAT art.9):

Valoración de activos:

- **Inmuebles en general.** Su valor se determina:
 - ◆ en base al valor real fijado por el Catastro;
 - ◆ en caso de vivienda habitual, el contribuyente puede deducir el **50%** de su valor, con un máximo del MNI (\$ **4.937.000**).
- **Inmuebles arrendados.** Se valoran por un valor equivalente a **15** veces la cuantía anual del arrendamiento anual (cuando este valor es superior al fijado por el Catastro).
- **Vehículos.** Por el valor anual de la Patente de Rodados multiplicado por **25** (RLIPAT art.15-a).
- **Ajuar.** En caso de la vivienda habitual, el contribuyente deberá determinar un ficto correspondiente a los bienes muebles incluidos en el inmueble. Dicho ficto se determina como el **10%** de la diferencia entre activos y pasivos. Si la diferencia es superior al mínimo no imponible (\$ **4.937.000**), se aplica un tipo del **20%** sobre el exceso (LIPAT art.9-G).

Pasivos admitidos

Las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas solamente pueden deducir como pasivo el promedio en el ejercicio de los saldos a fin de cada mes de las deudas contraídas en Uruguay con (LIPAT art.13):

- bancos públicos y privados;
- casas financieras, cooperativas de Ahorro y Crédito;
- empresas cuya actividad principal sea administrar créditos (tarjetas de crédito);
- fondos de inversión cerrados de crédito; y
- fideicomisos, excepto los de garantía.

Activos en el exterior y exentos. Los contribuyentes pueden deducir del activo fiscal, los activos en el exterior, de forma que sólo queden gravados por el impuesto, los activos en Uruguay.

Mínimo no imponible

(LIPAT art.43)

Las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas liquidan el impuesto sobre la cuantía de la base imponible que exceda del mínimo no imponible.

La cuantía de este mínimo no imponible (MNI) en **2020** es de: \$ **4.937.000** (D 356/020 art.2).

Tipo de gravamen

Los tipos aplicable del impuesto al patrimonio gravado, dependen del tipo de contribuyente.

En 2020 (para declarar en 2021), se aplican los tipos siguientes (LIPAT art.45):

- **Personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas residentes (LIPAT art.45-A):**

Personas físicas y sucesiones indivisas			Núcleos familiares		
Base imponible (\$)		Tipo (%)	Base imponible (\$)		Tipo (%)
Desde	Hasta		Desde	Hasta	
1	4.937.000	0,20	1	9.874.000	0,20
4.937.000		0,50	9.874.000		0,50

- **Personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas no residentes (LIPAT art.45-A):**

Personas físicas y sucesiones indivisas			Núcleos familiares		
Base imponible (\$)		Tipo (%)	Base imponible (\$)		Tipo (%)
Desde	Hasta		Desde	Hasta	
1	4.937.000	0,70	1	9.874.000	0,70
4.937.000	9.874.000	1,10	9.874.000	19.748.000	1,10
9.874.000	19.748.000	1,40	19.748.000	39.496.000	1,40
19.748.000		1,50	39.496.000		1,50

- **Obligaciones y debentures, títulos de ahorro y otros valores similares emitidos al portador (LIPAT art.45-B): 3,5%.**
- **Personas jurídicas (LIPAT art.45-D): 1,5%.**
- **Personas jurídicas** (bancos, casas financieras y administradoras de créditos) (LIPAT art.45-C): **2,8%.**
- **Entidades** (excluidas personas físicas) **residentes en jurisdicciones de baja o nula tributación**, sin establecimiento permanente en Uruguay (LIPAT art.45-E): **3%.**

El IRAE o, en su caso, el IMEBA (excluyendo el recargo) abonado, puede ser acreditado contra la cuota tributaria del Impuesto sobre el Patrimonio Neto en el mismo período, con ciertas limitaciones y hasta un límite máximo del **50%** de la cuota tributaria del impuesto sobre el patrimonio neto en cada período (LIPAT art.47). El **límite máximo** del crédito asciende al **1%** de la cuota tributaria del Impuesto sobre el Patrimonio Neto del ejercicio (RLIPAT art.7).

B. Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales

(LITP Título 19- L N° 18.064; Reglamento: D N° 252/998 -RITP-)

Bienes inmuebles

El denominado *Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales (ITP)* se aplica a las transmisiones patrimoniales de bienes inmuebles ubicados en Uruguay.

Hecho imponible

(LITP art.1)

El hecho imponible del impuesto está constituido por:

- Las **enajenaciones** de inmuebles o de derechos sobre los mismos (usufructos, nuda propiedad, uso y habitación), así como las promesas de venta y las cesiones de los bienes anteriores.
- Las **cesiones de derechos hereditarios** y posesorios sobre bienes inmuebles. A efectos del impuesto, estas últimas son consideradas como enajenación del dominio pleno.
- Las sentencias declarativas de **prescripción adquisitiva** de bienes inmuebles.
- La **transmisión** de bienes inmuebles operada por causa de muerte o como consecuencia de la posesión definitiva de los bienes del ausente.

El hecho imponible se determina en la **fecha del contrato** relativo a la transmisión (LITP art.2).

Sujeto pasivo

(LIPT art.3)

Son **contribuyentes** del impuesto:

- Los **otorgantes**, excepto en las transmisiones a título gratuito, en los cuales el contribuyente es el beneficiario.
- Las personas declaradas **propietarias** en las sentencias declarativas de prescripción adquisitiva.
- Los **herederos y los legatarios**, en el caso de sucesiones por causa de muerte.
- Los **beneficiarios** en los casos de posesión definitiva de los bienes del ausente.

Se consideran **responsables solidarios**, sin perjuicio de la distribución de la deuda de acuerdo con las normas del derecho privado:

- En las transmisiones **inter vivos**: las personas participantes en la transmisión (por si mismos o mediante representantes) y los profesionales intervinientes.
- En las **sucesiones**: los herederos por el total del impuesto, incluida la parte correspondiente al legatario.
- En la **posesión definitiva** de los bienes del ausente: todos los beneficiarios.

Base imponible

(LITP art.4; RITP art.3 y 4)

La base imponible del tributo se conforma:

- En la **transmisión de bienes inmuebles**: por el valor real actualizado del inmueble. La Dirección Nacional de Catastro debe expedir la Cédula Catastral correspondiente.
- En la **enajenación de derechos hereditarios y cesión de derechos posesorios**: el precio fijado por las partes.
- En los **bienes inmuebles en construcción**: el valor real fijado por el Catastro y las Administración de Inmuebles del Estado.

A efectos del impuesto, los **contratos de permutas** se consideran como dos enajenaciones independientes (LITP art.5).

Tipos de gravamen

(LITP art.6)

Los hechos gravados por este impuesto tributan de acuerdo con los tipos siguientes.

- **enajenante**: 2%.
- **adquirente**: 2%.
- **otros contribuyentes**: 4%, excepto los herederos y legatarios en línea recta ascendente o descendente con el causante, para los cuales es el 3%.

Exenciones

(LITP art.7 a 9)

Se aplican las siguientes exenciones:

- La primera promesa de venta a plazos y la primera venta de inmuebles realizada por las **Cooperativas de Vivienda y Fondos Sociales**;
- Las enajenaciones de inmuebles por motivos de **expropiación**;
- La primera venta de inmuebles efectuada por el Ministerio de Vivienda y los Gobiernos Departamentales a los beneficiarios de la **regularización de asentamientos irregulares**;
- Las transmisiones de dominio sobre **inmuebles destinados a vivienda habitual** efectuadas por el Gobierno Departamental de Montevideo;
- Las transmisiones en favor de organismos públicos destinadas a la **construcción de viviendas**;
- Las efectuadas por organismos públicos en favor de particulares, por la **adjudicación de viviendas económicas**;
- Las realizadas entre particulares y organismos públicos en licitaciones públicas del Ministerio de Vivienda dentro de sus **planes de vivienda**;
- Las enajenaciones entre particulares en el marco de **relocalizaciones** financiadas por el Fondo Nacional de Vivienda del Ministerio de Vivienda, siempre que el precio se integre total o parcialmente con subsidio estatal.

Liquidación y pago del impuesto

El ITP es retenido por los **notarios** involucrados en la transferencia de la propiedad.

Los **contribuyentes** deben presentar una declaración dentro de los **15 días** siguientes a la transferencia del inmueble (RLITP art.7 a 9).

En el caso de las **sucesiones**, los contribuyentes deben presentar una declaración jurada y abonar el impuesto correspondiente dentro del plazo de **un año**, a partir de la fecha en que se produzca el hecho imponible (RLITP art.15).

C. Impuesto a las Sociedades Financieras de Inversión

(LISOFI Título 5 - L N° 18.083 art.4° a 7°-Nuevo Sistema Tributario;
Reglamento D N° 664/979 -RLISOFI-)

El denominado *Impuesto a las Sociedades Financieras de Inversión (ISOFI)*, se aplica sobre el capital fiscal al cierre de cada ejercicio económico de este tipo de sociedades. El capital se determina mediante diferencia entre los activos y pasivos ajustados de acuerdo con las normas aplicables al IRAE, en lo que no esté previsto por este Decreto.

Sujeto pasivo

(RLISOFI art.1)

Son contribuyentes de este impuesto las sociedades anónimas que realizan (directa o indirectamente, por cuenta propia o de terceros) inversiones en el exterior. Es decir, las **sociedades** cuyo único activo en Uruguay está formado por:

- acciones de otras sociedades de la misma clase;
- un saldo en cuentas bancarias inferior al **10%** de su activo; y
- Deuda Pública Nacional, Títulos Hipotecarios y Municipales.

Base imponible

(RLISOFI art.5)

La base imponible está constituida por:

- la diferencia de activo y pasivo (excluyendo de esta las obligaciones y debentures);
- aquella parte de pasivo y fondos administrados por cuenta de terceros que exceda del doble del capital determinado en el punto anterior.

Cuando el total de **pasivo supere al activo** no se practica el ajuste previsto en el punto anterior, no adeudándose impuesto.

No se computan en el activo las acciones de otras sociedades sujetas al pago del impuesto. Cuando existan activos exentos, el pasivo se computa en la parte proporcional al activo gravado (RLISOFI art.8).

Tipo de gravamen

(LISOFI art.1)

El tipo impositivo aplicable es del **0,3%**.

Los contribuyentes están obligados a presentar una **declaración jurada** por cada ejercicio económico (RLISOFI art.2).

D. Impuesto Anual de Enseñanza Primaria

(L N° 15809-86 y sus normas modificadoras)

El denominado *Impuesto Anual de Enseñanza Primaria* se aplica a las propiedades **inmuebles** urbanos, suburbanos y rurales (L N°15809-86 art.636).

Sujeto pasivo

(L N° 15809-86 art.637)

Son sujetos pasivos de este impuesto los:

- **propietarios** de inmuebles;
- **poseedores**;
- **promitentes compradores** con o sin promesa inscripta; y
- **usufructuarios**.

Base imponible

(L N° 15809-86 art.638)

La base imponible del impuesto está constituida por el **valor real** de los inmuebles determinado por la Dirección General del Catastro y la Administración de Inmuebles del Estado.

Tipo de gravamen

(L N° 15809-86 art.639)

El impuesto se aplica mediante una escala de tipos **progresivos** a los inmuebles con un valor real superior a \$ **209.813** en el ejercicio **2021**. Por tanto, se encuentran **exentos**, los inmuebles con un valor inferior.

Las **bases imponibles** y **las alícuotas** del impuesto para el 2021 son los siguientes:

Franjas	Desde	Hasta	Alícuotas %
1	209.813	367.171	0.15
2	367.172	1.573.575	0.20
3	1.573.576	3.671.668	0.25
4	3.671.669	En adelante	0.30

El contribuyente debe, en primer lugar, identificar la franja correspondiente, de acuerdo con el valor imponible incluido en la cédula catastral y posteriormente aplicar la alícuota correspondiente de la tabla de arriba a dicho valor. No se trata, por tanto, de una escala progresiva de tipos.

Exenciones

Aparte de las exenciones establecidas por los artículos 5° y 69 de la Constitución, se aplica una exención (L N° 15809-86 art.640):

- Los inmuebles propiedad de gobiernos extranjeros **destinados a sedes** de delegaciones diplomáticas, organismos internacionales o consulares.
- Las **propiedades del Estado** y los Gobiernos Departamentales.
- Las **cooperativas de vivienda**.

La entidad encargada de la administración, fiscalización y recaudación del impuesto es la Dirección General Impositiva (L N° 15809-86 art.643).

E. Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios

(Texto Ordenado Vigente: LIMEBA Título 9 - L N° 18-083 art.13°-; Reglamento D N° 14/015 -RLIMEBA- y sus normas modificadoras)

Como se ha indicado anteriormente, las rentas procedentes de actividades agrícolas y ganaderas están, en principio, sujetas al IRAE. No obstante, ciertos contribuyentes que derivan **rentas** agrícolas y ganaderas que **no excedan de un determinado umbral** determinado por las autoridades, pueden optar por estar sujetos al denominado *Impuesto sobre la Venta de Bienes Agrícolas y Ganaderos (IMEBA)*.

El **IMEBA** es un impuesto indirecto monofásico sobre la primera transmisión de determinados bienes agrícolas y ganaderos¹⁰, incluyendo ciertas exportaciones. Se aplica un **recargo** IMEBA a la transmisión de ciertos productos. El IMEBA abonado es acreditable frente al IRAE.

¹⁰ Ver Tipo de gravamen más adelante

Hecho imponible

(LIMEBA art.1; RLIMEBA art.2)

Quedan comprendidos en el hecho generador del impuesto (RLIMEBA art.2):

- Las **entregas** de bienes gravados, con independencia de la fecha del contrato y de los anticipos de precios realizados o del pago del precio acordado.
- Las **exportaciones** de bienes gravados.
- La **utilización** como insumo de un producto gravado en un proceso industrial por parte de su productor.
- La **afectación** al uso propio de bienes gravados.

El hecho imponible **se configura** en la entrega de los bienes, la afectación al ciclo industrial o al uso propio y, en caso de exportaciones, con el despacho de los bienes (LIMEBA art.3).

Sujetos pasivos

(LIMEBA art.4; RLIMEBA art.3)

Son sujetos pasivos del impuesto (RLIMEBA art.3):

- Los **productores** agropecuarios que enajenan bienes gravados a sujetos pasivos del IRAE que no sean productores agropecuarios, a Administraciones Municipales o a Organismos Estatales.
- Los **exportadores** de bienes gravados de su propia producción.
- Los **productores** de bienes gravados que son sujetos pasivos del IRAE, que manufacturen, enajenen o afecten al uso propio dichos bienes.
- Los **contribuyentes** del IRAE que importan bienes gravados y los enajenan, manufacturan o afectan al uso propio.

Base imponible

(LIMEBA art.6; RLIMEBA art.5)

Está constituida por el **precio de venta** de los bienes gravados excluido este impuesto (RLIMEBA art.5).

En el caso de **exportación** es el precio de venta FOB.

En el caso de utilización como **insumo** en la producción por parte de un productor o del autoconsumo, el impuesto se aplica sobre el precio de mercado del bien. Cuando no existe precio, el contribuyente puede estimarlo, no obstante, la administración tributaria puede impugnarlo.

Tipo de gravamen

(LIMEBA art.7; RLIMEBA art.6)

Los tipos máximos aplicables varían en función del **producto gravado**, de acuerdo con la tabla siguiente (RLIMEBA art.6).

Literal	Producto	Tipo (%)
A	Lana y cueros ovinos y bovinos	2,50
B	Ganado bovino y ovino	2,00
C	Ganado suino	1,50
D	Cereales y oleaginosos	0,10
E	Leche	1,10
F	Productos derivados de la avicultura	1,50
G	Productos derivados de la apicultura	0,30
H	Productos derivados de la cunicultura	1,50
I	Flores y semillas	1,50
J	Productos hortícolas y frutícolas	0,10
K	Productos cítricos	0,80
L	Productos derivados de la ranicultura, helicultura, cría de ñandú, cría de nutrias y similares	1,50
M	Productos de origen forestal	0,00
N	Caña de azúcar	0,10
Ñ	Cannabis psicoactivo	0,00
O	Restantes productos agropecuarios	1,50

Se aplica un tipo del **0,1%** a las ventas y procesamiento artesanal de leche, realizadas por **pequeños productores lecheros**, siempre que:

- no se encuentren gravados por el IRAE;
- realicen entregas diarias inferiores a **500** litros en promedio.

Tipos impositivos adicionales

(LIMEBA art.9; RLIMEBA art.7)

Se aplican **recargos adicionales**, a tipos situados entre el **0,2%** y el **0,4%**, sobre determinados productos.

Liquidación y pago del impuesto

Los sujetos pasivos están **obligados** al pago del impuesto en el mes siguiente al de la realización de las operaciones gravadas, en las fechas establecidas por la Dirección General Impositiva (RLIMEBA art.17).

Los contribuyentes objeto de retención, pueden **deducir** dichas retenciones del importe a pagar por el impuesto. Los contribuyentes del IMEBA pueden **acreditar** el impuesto abonado frente al IRAE, exceptuando los recargos adicionales (RLIMEBA art.18).

En caso de **saldo positivo**, los contribuyentes pueden imputar el crédito restante al pago de otros tributos o a aportes previsionales (RLIMEBA art.19).

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

A. Impuesto al Valor Agregado

(Texto Ordenado Vigente: LIVA Título 10 -L N° 18.083 art.30ª a 32ª-; Reglamento D N° 220/998 -RLIVA- y sus normas modificadoras)

Hecho imponible

(LIVA art.1; RLIVA art.1)

Se consideran hechos imponibles del tributo (LIVA art.1):

- la **circulación** interna de bienes;
- la **prestación** de servicios en Uruguay;
- la **importación** de bienes y servicios gravables en Uruguay;
- la **agregación** de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles.

El impuesto también se aplica a la **primera enajenación** o promesa de venta de **inmuebles nuevos**, o con rehabilitaciones significativas, realizadas por empresas constructoras a promotoras gravadas en el IRAE (D N° 207/007 art.32).

El hecho imponible **se configura** cuando se ejecuta la **entrega** y la **importación** de los bienes o la prestación de servicios. En el último supuesto anterior, el hecho generador se configura al finalizar la obra (LIVA art.3).

Las entregas de bienes y prestaciones de servicios se **presumen realizadas** en la fecha de la factura respectiva, sin perjuicio de las facultades de la Administración de fijar la misma, cuando exista omisión, anticipación o retardo en la facturación.

En el caso de prestaciones de **servicios de tracto sucesivo** (seguros y reaseguros), el hecho imponible se considera configurado mensualmente.

En materia de **importaciones**, la normativa indica que sólo están gravadas las siguientes operaciones (LIVA art.4):

- las importaciones realizadas directamente por contribuyentes;
- las importaciones realizadas por terceros, a nombre de otras personas;
- las importaciones por no contribuyentes, cualquiera que sea su destino (salvo que se trate de bienes afectados a su uso personal con anterioridad a la importación). En este caso, el impuesto tiene carácter definitivo y se liquida sin deducción alguna.

El impuesto grava las **entregas de bienes** y las **prestaciones de servicios** realizadas en Uruguay y la introducción efectiva de bienes, independientemente del lugar de celebración de los contratos y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervienen en las operaciones. Las exportaciones de bienes se encuentran exentas, así como determinadas exportaciones de servicios que determine el Gobierno (LIVA art.5).

Quedan incluidos en el concepto de exportaciones de servicios los **fletes internacionales** de bienes en tránsito en Uruguay, así como los servicios prestados a organismos internacionales que determine el gobierno.

Se consideran **servicios prestados íntegramente en Uruguay** los siguientes:

- Los servicios de **intermediación** a través de Internet, plataformas tecnológicas o similares, realizados por prestadores no residentes, cuando ambas partes se encuentran en Uruguay.
- Los servicios prestados por **no residentes** a través de Internet, **plataformas tecnológicas** o similares, consumidos o utilizados económicamente en Uruguay.

Sujeto pasivo

(LIVA art.6; RLIVA art.1)

Son sujetos pasivos del impuesto:

- Las **personas físicas y entidades jurídicas** que realizan actos gravados en Uruguay, exceptuando las que hayan ejercido la opción de tributar por el IMEBA, salvo que realicen importaciones.
- Las personas que perciben retribuciones por **servicios personales** prestados fuera de la relación de dependencia, no incluidos anteriormente.
- Los entes autónomos y servicios descentralizados integrantes del dominio industrial o comercial del **Estado**.
- Los **importadores** no incluidos en los apartados anteriores.
- Los **gobiernos** locales, por sus entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en competencia con el sector privado.
- Las **asociaciones y fundaciones**, por las actividades gravadas.
- Las **cooperativas** de ahorro y crédito.
- La **Caja** Notarial de Seguridad Social, la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios y la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias.
- Los **fondos de inversión** cerrados de crédito.
- Los **fideicomisos**, con excepción de los de garantía.
- Las personas que agregan valor añadido en actividades de **construcción** de bienes inmuebles.
- Las personas **no residentes** que prestan servicios o realizan actividades económicas en Uruguay.
- **A partir del 1-1-2020**, las sociedades por acciones simplificadas.

Base imponible

(LIVA art.7; RLIVA art.102 a 114)

La base imponible está constituida por la contraprestación correspondiente a las entregas de bienes, las prestaciones de servicios o por el valor de los bienes importados.

En todos los casos, se incluye la cuantía de **otros gravámenes** que afectan la operación (LIVA art.7).

- En las **entregas de bienes y de prestaciones de servicios**: la base imponible está constituida por el importe neto total incluido en la factura, incluidos los impuestos distintos del IVA (LIVA art.8-A).
- En las **importaciones**: la base imponible está formada por el valor de aduana más los derechos arancelarios. En las importaciones efectuadas por cuenta ajena, o por no contribuyentes, la base imponible se incrementa en un **50%** a efectos de la liquidación del tributo (LIVA art.8-B).

Tipos impositivos

(LIVA art.16; RLIVA art.99)

Los tipos del IVA en Uruguay son los siguientes (LIVA art.16):

- tipo **general: 22%**;
- tipo **mínimo: 10%**;
- tipo **preferencial: 0%**.

A partir de agosto de 2015 (L N° 19.210, Inclusión Financiera y Medios de Pago Electrónico), se aplica un tipo de IVA del **18%**¹¹, a las enajenaciones de bienes y servicios a consumidores finales que efectúan el pago mediante tarjetas de débito o instrumentos de dinero electrónico en operaciones que no excedan de **4.000 UI**. Para las operaciones de un valor superior, el tipo aplicable es del **20%** (LIVA art.87 y 87 bis).

Cuando el pago se efectúa mediante **tarjetas de débito** Uruguay Social, tarjeta de débito o instrumento de dinero electrónico para cobro de Asignaciones Familiares o para prestaciones similares, la reducción del impuesto puede ser total (LIVA art.88).

Están sujetos al **tipo mínimo** del impuesto las entregas de los siguientes bienes y servicios (LIVA art.18; RLIVA art.101):

- El pan blanco común y galleta de campaña, pescado, carne y menudencias, frescos, congelados o enfriados; aceites comestibles y crudos para su elaboración; arroz; harina de cereales y subproductos de su molienda; pastas y fideos; sal para uso doméstico; azúcar; yerba¹²; café; té; jabón común; grasas comestibles; transporte de leche.
- Los medicamentos y especialidades farmacéuticas, así como las sustancias activas para la elaboración de los anteriores. Asimismo, se incluyen los repelentes de aplicación corporal contra mosquitos para uso humano (RLIVA art.101-b)
- Los servicios de hospedaje prestados por hoteles, apartahoteles y establecimientos de turismo rural y de camping, relacionados con el hospedaje y demás servicios cargados al pasajero (RLIVA art.101-g y h).
- Los servicios médicos profesionales (fuera de la relación de dependencia), de salud y de transporte mediante ambulancia.
- La venta de paquetes turísticos locales por agencias o mayoristas, locales o del exterior, entendiéndose por tales los que integran, en un único servicio, el hospedaje y, al menos, alguna otra prestación: excursiones, espectáculos, alquiler de vehículos sin chofer, traslados y servicios de restaurante (RLIVA art.101-i).
- El suministro de energía eléctrica a las Intendencias Municipales, destinado al alumbrado público.
- El gasoil.
- El transporte terrestre de pasajeros.
- La primera venta de inmuebles nuevos y de aquellos sobre los que se ha realizado rehabilitaciones sustantivas realizada por las empresas.
- Seguros por riesgos de muerte, vejez, invalidez, enfermedades y lesiones personales.

11 Como **medida antifraude**, a partir de agosto de **2015**, se establece en la LIVA una reducción de **2** puntos porcentuales (al **20%**), a las enajenaciones de bienes y servicios a consumidores finales cuyo pago hubiera sido efectuado mediante tarjetas de débito u otros instrumentos de dinero electrónico análogos (LIVA art.87). A partir de **1-1-2017**, la LIVA art.87 bis, en base a la Ley 19.438-16 art.172, se faculta al gobierno a incrementar en hasta **2** puntos porcentuales adicionales, la reducción del tipo del IVA anterior (hasta el **18%**), para las operaciones inferiores a **4.000 UI** que, a su vez sean abonadas mediante la utilización de **tarjetas de crédito** u otros instrumentos análogos. De esta manera, **en 2020**:

- Las operaciones abonadas mediante tarjetas u otros instrumentos de dinero electrónico y de **valor superior** a **4.000 UI** están sujetas a un tipo del **20%**
- Las operaciones abonadas mediante tarjetas u otros instrumentos de dinero electrónico de **valor inferior** a **4.000 UI**.

12 El concepto de «yerba» **incluye las mezclas formadas por yerba mate** (*ilex paraguayensis*) y otras hierbas hasta **15%**.

- Las frutas, flores y hortalizas en su estado natural, vendidas por contribuyentes del IRAE y del IVA a consumidores finales, siempre que no provengan de su propia explotación agropecuaria. No se incluyen las enajenaciones efectuadas a empresas.

Exenciones

(LIVA art.19; RLIVA art.36 a 53)

Están exentas del impuesto las **enajenaciones** de:

- **Moneda** extranjera, metales preciosos, amonedados o en lingotes, títulos y cédulas, públicos y privados y valores mobiliarios de análoga naturaleza.
- Bienes **inmuebles**, excepto la primera enajenación realizada por las empresas y las realizadas por el Banco Hipotecario de Uruguay y por la Agencia Nacional de Vivienda. En todo caso, las enajenaciones de terrenos sin mejoras se encuentran exentas.
- Cesiones de **créditos**.
- **Máquinas agrícolas** y sus accesorios. Se aplica un **régimen de devolución del IVA** sobre las compras internas e importaciones de bienes y servicios destinados a la fabricación de estos bienes.
- **Combustibles** derivados del petróleo, excepto fueloil y gasoil. Se aplica un **régimen especial de devolución** del IVA incluido en las compras internas e importaciones de bienes y servicios que forman parte del coste de producción de los combustibles derivados del petróleo, cuya venta interna se declara exenta. A estos efectos, las empresas fabricantes deben considerar como exportaciones las enajenaciones de los combustibles en su liquidación (RLIVA art.124-bis)
- **Leche** pasterizada y ultra pasterizada, vitaminada, descremada y en polvo, excepto la saborizada y la UHT o UAT (ultra alta temperatura), a partir de mayo de **2019**.
- Bienes empleados en la **producción agropecuaria** y las materias primas para su elaboración. Se establece una larga lista de insumos agropecuarios incluidos en esta exención (RLIVA art.39). Las adquisiciones internas y las importaciones de materias primas, destinadas a la elaboración de dichos bienes deben incluir el IVA, salvo que estén exentas en virtud de otras normas. El IVA, así como el de los restantes bienes y servicios destinados a integrar directa o indirectamente el costo de los referidos bienes, será objeto de devolución, de acuerdo con procedimiento establecido para los exportadores.
- Diarios, periódicos, revistas, **libros** y folletos de cualquier naturaleza incluidos los editados en formato electrónico y su licencia de uso (periódica o perpetua) o la cesión total de derechos de uso y explotación de los anteriores, con excepción de los pornográficos y los dispositivos de lectura electrónica. La exención también se aplica al material educativo (RLIVA art.40 y 40-bis). El crédito por el IVA incluido en las compras internas e importaciones de bienes y servicios destinados a la fabricación de estos bienes se hará efectivo por el procedimiento aplicable a los exportadores.
- Suministro de **agua** para el consumo familiar básico. La exención se aplica a la cuota fija, más una cuota variable de hasta **15 m³** de suministro. Asimismo, se incluye el saneamiento, alcantarillado y demás prestaciones vinculadas a dicho suministro (RLIVA art.42).
- Carne **ovina** y sus menudencias, carne de ave, de Cerdo y Pescado, cuando así lo disponga el Poder Ejecutivo.
- La circulación interna de **leña** (RLIVA art.43).
- Suministro de agua para **riego** de explotaciones agropecuarias, siempre que:
 - ◆ las obras hidráulicas cuenten con un proyecto de obra y derecho al uso del agua aprobado por el Ministerio de Transporte y Obras Públicas;
 - ◆ el plan de uso y manejo de suelos y aguas haya sido aprobado por el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca;
 - ◆ se cuente con la autorización ambiental previa del Ministerio de Vivienda, Ordenamiento Territorial y Medio Ambiente, siempre que corresponda;

- Suministro de **agua en centros educativos y sanitarios públicos, cuando así lo disponga el Poder Ejecutivo.**
- Obras musicales y **cinematográficas** en formato CD, DVD u otros soportes digitales y en celuloide.
- Suministro de **energía eléctrica**, por la parte correspondiente al cargo fijo de las tarifas residenciales y al cargo mensual de la tarifa de consumo básico residencial. Se aplica un crédito por el IVA incluido en las compras internas e importaciones de bienes y servicios destinados a este suministro. Dicho crédito será objeto de devolución en base al régimen de los exportadores (RLIVA art.53 bis).
- **Paneles solares** para la generación de energía fotovoltaica. Los fabricantes de estos bienes tienen derecho a un crédito por el IVA incluido en las adquisiciones de bienes y servicios que forman parte del coste directo de los mismos (RLIVA art.53 ter).
- **Luminarias LED** vendidas al Estado y demás organismos para el alumbrado público de ciudades, villas, pueblos, centros poblados y rutas nacionales (desde **2019**). Se incluyen las características de este tipo de bienes y, además, se establece que las adquisiciones internas y las importaciones de bienes y servicios destinados a la elaboración de dichos bienes deben incluir el IVA, salvo que se encuentren exentos en virtud de otras normas (RLIVA art.39 ter).

Este IVA, así como el de los restantes bienes y servicios que integran el coste de los referidos bienes será objeto de devolución, de acuerdo con el procedimiento establecido para los exportadores.

También se encuentran exentas las siguientes **prestaciones de servicios** (LIVA art.19; RLIVA art.54 a 63):

- Los **intereses** de valores públicos y privados, de depósitos bancarios, warrants y aceptaciones bancarias (RLIVA art.55)
- Las retribuciones percibidas por los **agentes** de papel sellado y **timbres** y agentes y corredores de la Dirección Nacional de **Loterías** y Quinielas.
- El **arrendamiento de inmuebles**, en base a contratos incluidos en la definición efectuada por el Derecho Civil (RLIVA art.60).
- Los **seguros** y reaseguros de incendio y climáticos, relacionados con los cultivos agrícolas, hortícolas, frutícolas y forestales ubicados en Uruguay; las estructuras de protección de los anteriores y todas las especies de la producción animal desarrollada en Uruguay.
- Las **operaciones bancarias** efectuadas por los Bancos, Casas Bancarias y las Cooperativas de Ahorro y Crédito, con excepción del Banco de Seguros del Estado. Quedan asimismo exonerados los intereses de préstamos concedidos por las entidades de crédito reguladas por el Banco Central del Uruguay.

La exención alcanza a:

- ♦ Los intereses de préstamos concedidos por el Banco Hipotecario del Uruguay y otros sujetos, destinados a vivienda (en moneda uruguaya, unidades indexadas (UI) o en unidades reajustables (UR).
- ♦ Las operaciones de descuento de documentos realizadas en Bolsa por contribuyentes del IRAE o del IMEBA.
- ♦ Los intereses de préstamos otorgados a contribuyentes incluidos en los regímenes de Monotributo, pequeñas empresas y a los del IMEBA.

Por el contrario, la exención **no se aplica** a:

- ♦ Los intereses de préstamos concedidos a las personas físicas que no sean contribuyentes del IRAE o del IMEBA.
- ♦ Los intereses de créditos y financiaciones concedidos mediante órdenes de compra y mediante tarjetas de créditos y similares.
- Los servicios prestados por empresas registradas en la modalidad de **fumigación aérea, siembra y fertilización**, destinados a la agricultura.

- El **suministro de frío** a frutas, verduras y productos hortícolas en su estado natural.
- Las retribuciones personales obtenidas fuera de la relación de dependencia, procedentes de **actividades culturales** desarrolladas por artistas residentes en Uruguay.
- Las comisiones derivadas en la compraventa de valores de **deuda pública** uruguaya y de privada emitida en Uruguay.
- Las de arrendamiento de **maquinaria agrícola** y otros servicios, realizados por cooperativas de productores, asociaciones y gremios de productores, a sus asociados.
- Los **juegos de azar** existentes a la fecha de promulgación de la L N° 16.697, asentados en billetes, boletos y demás documentos relativos a juegos y apuestas, con excepción del «5 de Oro» y del «5 de Oro Junior».
- Los servicios de **hospedaje** prestados por hoteles fuera de alta temporada.
- Los **seguros** por riesgos de muerte, vejez, invalidez, enfermedades y lesiones personales. Las empresas aseguradoras quedan exentas del IVA por las primas percibidas de estos seguros y por las destinadas a financiar la adquisición de la renta vitalicia previsional.
- Los servicios de **construcción**¹³ sobre bienes inmuebles no destinados a actividades que generan al prestatario ingresos gravados por el IVA, ni rentas gravadas por el IRAE, en tanto las retribuciones del personal del prestador tributen el Aporte Unificado de la Construcción.
- Los servicios de **campos de cría**, pastoreos, aparcerías, medianerías y actividades análogas como la introducción de colmenas con objeto de polinizar y producir miel (RLIVA art.58).
- El arrendamiento de discos compactos (CD) y discos de video digital (DVD), que contengan **obras** de carácter **musical** y **cinematográfico**.
- La distribución de películas cinematográficas para su exhibición en **salas de cine**.
- Los intereses de los préstamos otorgados por la **Corporación Nacional para el Desarrollo**. No se incluyen los intereses de préstamos concedidos a personas físicas no contribuyentes del IRAE o del IMEBA.
- El servicio básico de **telefonía fija** destinado al consumo final. Se establece un crédito por el IVA incluido en las compras internas e importaciones de bienes y servicios destinados a la prestación de estos servicios. Dicho crédito será objeto de devolución mediante el régimen correspondiente a los exportadores (RLIVA art.63 bis).
- Los servicios de consultoría (LIVA art.65; RLIVA art.63).

Las **importaciones** de (LIVA art.19; RLIVA art.64 a 72):

- **Petróleo** crudo.
- Bienes cuya **enajenación** se declara exenta por la (LIVA art.19-B).
- Vehículos de **transporte colectivo** de personas destinados a la prestación de servicios regulares (líneas), de carácter departamental, nacional o internacional.
- Obras de carácter **literario**, artístico, científico, docente y material educativo, en cualquier soporte, así como otros bienes declarados material educativo por el Poder Ejecutivo, previo asesoramiento de la Comisión Nacional del Libro (LIVA art.23).
- Máquinas, equipos, partes, herramientas, accesorios y repuestos, destinados a la **producción de libros**. Estos bienes no pueden ser enajenados, cedidos a terceros, ni afectados a otros usos hasta que transcurran **5 años de su importación en Uruguay, salvo autorización previa (LIVA art.24)**.
- Materiales y equipos destinados a la **Universidad** de la República, dentro del marco del Contrato de préstamo entre el Gobierno de Uruguay y el BID (LIVA art.25).
- Bienes y servicios destinados a las obras del **Proyecto de Saneamiento de Montevideo** (LIVA art.26).
- Los servicios de las firmas **consultoras** que intervienen en el proyecto anterior (LIVA art.27).
- Los servicios y la importación de materiales y equipos destinados a **SEPLACODI/VERNO** (LIVA art.31 y 32).

13 Se entiende por **servicios de construcción**, los arrendamientos de obra y de servicios en los que los materiales aportados por el prestador sean considerados prestaciones accesorias.

- La importación de motores y repuestos de locomotora destinadas al «**Plan de Recuperación del Ferrocarril**» (LIVA art.33).
- **Otras** exoneraciones.

Determinación del impuesto

(LIVA art.9)

El impuesto se determina en base al total del impuesto facturado en las operaciones, descontando los impuestos correspondientes a las operaciones en las que la contraprestación no se efectúa por diversas causas (insolvencia del deudor, prescripción, mandato judicial, rescisión del contrato, devoluciones, etc.). De esta cifra, el sujeto pasivo del impuesto puede **deducir** el impuesto:

- correspondiente a las compras de bienes y servicios adquiridos;
- soportado en las importaciones.

En ambos casos, se requiere que dichos impuestos provengan de bienes y servicios que forman parte del coste de bienes y servicios destinados a operaciones gravadas.

En el caso del IVA incluido en la **adquisición de vehículos**, los contribuyentes sólo pueden deducir el impuesto correspondiente a vehículos utilitarios (camiones y camionetas) y el de los restantes vehículos autorizados necesarios para el desarrollo de sus actividades.

En caso de que el IVA soportado sea superior al IVA repercutido (**crédito fiscal**), el saldo no da derecho a devolución, pero el contribuyente puede deducir dicho crédito en declaraciones futuras. Esto no se aplica a las operaciones de exportación (LIVA art.9 bis).

Los **exportadores** pueden deducir el impuesto soportado de los bienes y servicios que forman parte del coste de los productos exportados. En caso de que se genere un crédito fiscal a su favor, estos pueden solicitar una devolución o imputar el crédito fiscal al pago de otros impuestos o aportes previsionales. Cuando el contribuyente realiza a su vez operaciones gravadas y exentas, la deducción del IVA soportado se efectúa en proporción a la cuantía de las operaciones gravadas.

Los sujetos pasivos que perciben retribuciones por **servicios** personales prestados **fuera de la relación de dependencia** no tributan por el IRAE y no pueden deducir el IVA soportado en sus adquisiciones de:

- Vehículos.
- Mobiliario y gastos de naturaleza personal.

Liquidación y pago del impuesto

(RLIVA art.120)

El IVA se liquida anualmente, con la excepción de los contribuyentes incluidos en el **Registro CEDE** (Control Especial de Empresas), que deberán efectuarlo por el régimen de liquidación mensual.

IV. Impuestos Selectivos

- A. Impuesto Específico Interno
- B. Impuesto a Apuestas por Máquinas Electrónica de Juegos de Azar o Apuestas Automáticas
- C. Impuestos para el Fondo de Inspección Sanitaria

A. Impuesto Específico Interno

(Texto Ordenado Vigente LIMESI Título 11 -L 18.083, art.33° a 36° y 38°-; Reglamento: D N° 96/090 y sus normas modificadoras -RLIMESI)

El denominado *Impuesto Específico Interno (IMESI)* se aplica sobre la **primera venta** efectuada en el mercado interno por los productores e importadores de determinados bienes específicos (bebidas alcohólicas y no alcohólicas, aparatos de higiene personal, energía eléctrica, combustibles, lubricantes, tabaco, cigarrillos y vehículos). Las **exportaciones** están exentas.

Hecho imponible

Están gravadas las siguientes **operaciones** relacionadas con los bienes gravados (RLIMESI art.1):

- La primera enajenación a cualquier título y el **autoconsumo** realizado por contribuyentes, fabricantes e importadores.
- La **importación** por no contribuyentes.
- La primera enajenación a cualquier título y la **afectación al uso propio**, realizadas por los fabricantes e importadores de los bienes que se detallan, con el monto fijo por unidad física enajenada o la tasa que fije el Poder Ejecutivo, cuyos valores máximos en cada caso se indican (LIMESI art.1 bis):
 - ◆ **Envases:** Excluyendo los referidos en el siguiente inciso. El impuesto se determina en base a una cuantía fija por unidad física enajenada, cuyo valor máximo será de **10** Unidades Indexadas por kilogramo.
 - ◆ **Otros Bienes:**
 - bandejas y cajas descartables utilizadas para contener productos: tipo máximo **180%**;
 - film plástico: tipo máximo **20%**;
 - vasos, platos, cubiertos, sorbetes y demás vajilla o utensilios de mesa descartables: tipo máximo **180%**;
 - bolsas plásticas de un solo uso para transportar y contener bienes: tipo máximo **180%**.

Estos tipos se aplican sobre el precio de venta sin impuestos del fabricante o importador.

La norma faculta al Poder Ejecutivo para determinar la base imponible de dichos bienes, los tipos y cuantías diferenciales para los distintos tipos de bienes incluidos, considerando el tipo de material, volumen, peso, factibilidad de reciclado y la significancia del impacto ambiental asociado a la disposición final de los mismos.

En las **importaciones** de bienes envasados también están gravados los envases que los contengan. En este caso, el impuesto tiene carácter definitivo y se determina sobre una cuantía fija por unidad física correspondiente al envase, cuyo valor máximo es de **10 UI** por kilogramo.

En caso de que el importador no proporcione la información necesaria para la determinación del impuesto, el mismo se determinará sobre el valor máximo establecido en el inciso anterior.

Asimismo, el Poder Ejecutivo concede un **crédito fiscal** a:

- los fabricantes o importadores de bienes que utilizan envases retornables, siempre que se acredite la retornabilidad de los mismos mediante certificados emitidos por la Dirección Nacional de Medio Ambiente del MVOTMA;
- las entidades que implementan sistemas de recolección o reciclaje.

En cualquier caso, los créditos fiscales tienen como **límite** el Impuesto Específico Interno correspondiente a cada uno de los envases retornables o de los bienes descartables que se recolecten o reciclen (L 19.829 artículo 42°).

El hecho imponible se configura cuando se ejecuta la entrega o importación definitiva de los bienes (RLIMESI art.4).

Sujeto pasivo

(LIMESI art.3; RLIMESI art.5)

Son contribuyentes del impuesto los **fabricantes e importadores** de bienes gravados.

Exenciones

En este tributo se **derogan** todas las exenciones genéricas de impuestos (LIMESI art.5).

No obstante, se mantienen la exoneración del impuesto para las exportaciones y las enajenaciones a **proveedores marítimos** (LIMESI art.6).

Base imponible

(RLIMESI art.11)

La base imponible del impuesto está constituida por el valor real de los bienes (o los valores fictos fijados por el gobierno), teniendo en cuenta los precios de venta corriente al consumo. Estos valores fictos son fijados semestralmente como precios básicos (LIMESI art.8).

El **procedimiento** de liquidación del tributo es el siguiente (RLIMESI art.11):

- **Importación por no contribuyentes:**
 - ◆ En el caso de los bienes incluidos en los numerales 8, 11, 12 y 13 de la tabla siguiente, los tipos de gravamen se aplican sobre la suma del valor de aduana, más el arancel incrementado en un **50%**.
 - ◆ En aquellos casos en que no constan los conceptos que integran la base imponible, se toman los equivalentes considerados por la Dirección Nacional de Aduanas para la liquidación de sus tributos.
 - ◆ Para los restantes bienes, la base imponible es la establecida para cada uno de los respectivos hechos imponibles.
- **Enajenaciones a título gratuito y afectaciones al uso:**
 - ◆ En el caso de bienes cuya base imponible se fija en base a precios fictos, son de aplicación los vigentes en dicho momento.
 - en caso de que los referidos bienes no estén contemplados, se deben utilizar los fictos de bienes similares;

- de no existir bienes similares, el impuesto se determina aplicando el tipo correspondiente sobre el valor de venta en plaza en el momento de la afectación.
- ◆ Para los restantes bienes cuya base imponible se fija en base a precios reales, el tipo se aplica sobre los precios corrientes de dichos bienes.
- **Infracciones aduaneras:** en el caso de infracciones aduaneras el impuesto se liquida:
 - ◆ Para los bienes incluidos en los numerales 8, 11, 12 y 13 de la tabla siguiente, los tipos se aplican sobre la suma del valor normal de aduana, más el arancel, incrementado en un **50%**.
 - ◆ En aquellos casos en que no constan los conceptos que integran la base imponible, se toman los equivalentes considerados por la Dirección Nacional de Aduanas para la liquidación de sus tributos.
 - ◆ En el caso de remates o ventas, el tributo se liquida sobre el precio de venta.
 - ◆ Para los bienes incluidos en los restantes numerales de la tabla, el impuesto se abona sobre la base de los precios fictos establecidos para cada uno de los respectivos hechos imposables.
 - ◆ Cuando los citados precios se establecen en base a un porcentaje de incremento del valor CIF más los recargos y se desconocen estos últimos conceptos, se toman los valores equivalentes considerados por la Dirección Nacional de Aduanas para la liquidación de sus tributos.
- **Fijación de precios fictos:** La administración tributaria es la encargada de la fijación de los precios fictos para determinados contribuyente o bienes, en base a los precios de venta corrientes al consumo, con objeto de mantener la igualdad en la tributación cuando la modalidad o condiciones del proceso de comercialización lo hagan necesario. Esta facultad también puede ser ejercida cuando se trate de bienes cuyo régimen general de liquidación se realice sobre base real.

Tipo de gravamen

En la tabla siguiente, se incluyen los tipos de gravamen máximos aplicables a los productos gravados por el impuesto (LIMESI art.1).

Nº	Bienes	Tipo (%)
1	Vermut, vinos finos, licorosos, espumantes, especiales y champagne:	23
2	Alcoholes potables, incluso vínicos; excepto los incluidos en el numeral siguiente:	11
3	Alcoholes potables, incluso vínicos que se utilicen para encabezar vinos comunes hasta 12º; para uso galénico, opoterápico; para la fabricación de especialidades farmacéuticas; los desnaturalizados para ser empleados en la fabricación de perfumes y artículos de tocador y eucalipticos:	10,50
4	Bebidas alcohólicas, incluso caña y grapa: Se establece un adicional del 1,5% a la recaudación derivada de la aplicación de este numeral 4):	85
5	Cerveza:	27
6	Bebidas sin alcohol elaboradas con un 10% como mínimo de jugo de frutas que se reducirá al 5% cuando se trate de limón; aguas minerales y sodas:	22
7	Otras bebidas sin alcohol no comprendidas en los numerales 6) y 16):	30
8	Cosméticos, perfumería en general, artículos artificiales o naturales aplicados a partes del cuerpo humano para su exclusivo embellecimiento; máquinas de afeitar y artículos de tocador para su empleo en cosmetología: No están gravados los jabones de tocador, jabones, cremas y brochas para afeitar, pastas dentífricas, cepillos para dientes, aguas colonias, desodorantes y antisudorales, talco, polvo para el cuerpo y champús de uso popular tarifados por los organismos oficiales de regulación de precios	20
9	Tabacos, cigarros y cigarrillos:	70
10	Energía eléctrica:	10

Nº	Bienes	Tipo (%)
11	Vehículos automotores, motos, motonetas, bicimotos y toda otra clase de automotores, excepto aquellos que habitualmente se utilicen en tareas agrícolas:	
	- Con motor diésel de pasajeros hasta:	180
	- Con motor diésel utilitario hasta:	70
	- Restantes automotores de pasajeros hasta:	40
	- Restantes automotores utilitarios hasta:	10
12	Lubricantes y grasas lubricantes: No están gravadas las enajenaciones de dichos bienes cuando se adquieran para su uso en la aviación civil, o cuando se vendan con destino a buques, aeronaves y servicios de las Fuerzas Armadas y de la Prefectura General Marítima. Las grasas y lubricantes resultantes del proceso de regeneración no se hallan gravados	35
13	Lubricantes y grasas lubricantes para ser utilizados en la aviación nacional o de tránsito: No estarán gravados dichos bienes cuando se enajenen para su consumo a organismos estatales	15
14	Combustibles y otros derivados del petróleo con las tasas y afectaciones que se indican:	22 - 133
15	Combustibles utilizados por la aviación nacional o de tránsito: No están gravados dichos bienes cuando se enajenan para su consumo a organismos estatales	5,26
16	Amargos sin alcohol o aperitivos no alcohólicos:	30
17	Motores diésel no incorporados a los vehículos a que refiere el numeral 11) de este artículo hasta: Las importaciones realizadas por empresas armadoras para su incorporación a vehículos nuevos que enajenen o exporten no están gravadas.	180
18	Azúcar con destino a consumo, exceptuando su utilización con destino industrial, en cualquier tipo de envase, hasta 10% (diez por ciento) en el primer año, hasta 8% (ocho por ciento) en el segundo año, hasta 6% (seis por ciento) en el tercer año y hasta 4% (cuatro por ciento) en el cuarto año. Los años se computarán por períodos de doce meses a partir de la vigencia de la L Nº 17.379:	
19	Sidras y vinos no incluidos en el numeral 1), de acuerdo con la siguiente escala:	5 al 17
20	Equipos y artefactos de baja eficiencia energética que determine el Poder Ejecutivo: Cualquier alteración en las alícuotas impositivas que surja de la aplicación del presente numeral solo podrá entrar en vigor después de los ciento ochenta días de su aprobación:	180

Las afectaciones a uso propio por parte de los fabricantes e importadores quedan, asimismo, sujetas al impuesto.

A partir de 1-1-2018, el Poder Ejecutivo puede otorgar un crédito fiscal a los fabricantes de los bienes de los numerales 5), 6) y 7) que utilizan para su comercialización envases retornables de origen nacional, de hasta el **40%** del IMESI que corresponda al numeral. Dicho crédito se financiará con un incremento de la base específica del impuesto que corresponda a los referidos numerales.

Los tipos correspondientes al nuevo impuesto sobre bolsas han sido indicados arriba (LIMESI art.1 BIS).

B. Impuesto a Apuestas por Máquinas Electrónicas de Juegos de Azar o Apuestas Automáticas

(L N° 19.535-17 art.257 s.; D N° 359-017)

Este impuesto específico fue creado por la L N° 19.535-17 art.257 s. el impuesto se encuentra vigente desde **1-1-2018**.

Hecho imponible

El impuesto grava la realización de apuestas en Uruguay, a través de máquinas electrónicas de juegos de azar o de apuestas automáticas de resolución inmediata, instaladas en casinos o salas de entretenimiento debidamente autorizadas (D N° 359-017 art.2).

El hecho imponible del impuesto **se configura** con la realización de cada apuesta en dinero, con independencia del medio en que se efectúa la misma (fichas, monedas, billetes, dinero electrónico u otros instrumentos similares).

Sujeto pasivo

(D N° 359/017 art.3)

Son contribuyentes del impuesto las **personas físicas** que realizan las apuestas.

Se consideran responsables **sustitutos** del impuesto, las entidades explotadoras del juego correspondiente (D N° 359/017 art.7).

Base imponible

(D N° 359/017 art.4)

Está constituida por la **apuesta**. Se entiende por apuesta, la cuantía de dinero originalmente arriesgada por el apostador, sin considerar las sucesivas ganancias generadas a lo largo del juego.

Tipo de gravamen

(D N° 359/017 art.5)

El tipo aplicable a la base imponible es del **0,75%**.

El impuesto es administrado por la DGI y se liquida mensualmente (D N° 359/017 art.6).

C. Impuestos para el Fondo de Inspección Sanitaria (FIS)

(Texto Ordenado Vigente Título 18 -LFIS -L N° 18.083-; D N° 381/1990 -RLFIS-)

1. Impuesto a la Exportación de Carne
2. Impuesto a la Carne Vacuna y Ovina destinada al Consumo
3. Impuesto a la Carne Bovina y Suina (Porcina) destinada a la Industria

1. Impuesto a la Exportación de Carne

Hecho imponible

(RLFIS art.1)

Este impuesto grava las exportaciones de carne de las especies bovina, ovina, suina (porcina), equina, de aves y de animales de caza menor, en todas sus formas, **excepto** las conservadas.

Sujeto pasivo

(RLFIS art.2)

Son contribuyentes del impuesto los frigoríficos autorizados.

Base imponible

(RLFIS art.3)

La base sujeta a gravamen está formada por el **contravalor en moneda** uruguaya que resulta del valor FOB declarado para la exportación, en base a las normas del Banco de la República Oriental del Uruguay.

Tipo de gravamen

(RLFIS art.4)

La tasa del impuesto es el **1%**.

Liquidación y pago del impuesto

(RLFIS art.5 y 6)

La liquidación y pago del impuesto es efectuada por el **Banco de la República Oriental** del Uruguay, por cuenta del contribuyente en cada operación, descontando de la cuantía de la exportación, el importe correspondiente al impuesto.

2. Impuesto a la Carne Vacuna y Ovina destinada al Consumo

Hecho imponible

(RLFIS art.7)

El hecho imponible se genera en la expedición por el frigorífico matadero, de carne vacuna y ovina destinada al consumo de la población.

Sujeto pasivo

(RLFIS art.8)

Son sujetos pasivos del impuesto quienes realizan la **expedición** de carne vacuna y ovina.

Base imponible

(RLFIS art.9)

La base imponible está constituida por los kilos de **carne gravada**, multiplicados por sus respectivos precios de venta, puesta en «gancho de carnicería».

En los casos de faena a facón o cuando la planta de faena no abastece directamente a la carnicería, así como los casos de auto abasto, la base imponible se determina al aplicar a los kilos de carne gravada el precio ficto establecido por la administración tributaria, con el asesoramiento del Instituto Nacional de Carnes.

Tipo de gravamen

(RLFIS art.10)

El tipo de gravamen del impuesto es del **1%**.

Liquidación y pago del impuesto

(RLFIS art.11 y 12)

El impuesto se liquida mediante **declaración jurada mensual**, indicando los kilos de carne y las respectivas bases imponibles.

La DGI es la entidad encargada de establecer las condiciones y plazos.

El impuesto liquidado debe abonarse dentro del mes siguiente.

3. Impuesto a la Carne Bovina y Suina (Porcina) destinada a la Industria

Hecho imponible

(RLFIS art.13)

El hecho imponible surge en la expedición por el frigorífico matadero de la carne bovina y suina (porcina) con destino a la industria.

Sujeto pasivo

(RLFIS art.14)

Son sujetos pasivos quienes realizan dicha expedición de la carne.

Base imponible

(RLFIS art.15)

La base imponible está constituida por los **kilos de carne gravada** multiplicados por sus respectivos precios de venta, puesta en el establecimiento industrializador.

En los casos de **faena a facón** o cuando la planta de faena no abastece directamente a los establecimientos industrializadores, así como los casos de faenas propias de establecimiento industrializador, la base imponible resulta de aplicar a los kilos de carne gravada el precio ficto establecido por la administración tributaria, con el asesoramiento del Instituto Nacional de Carnes.

Tratándose de **carne para industria** cuando el volumen gravado no surge de la faena (carne industrializada) la base imponible se determina aplicando los índices de conversión aceptados por el Instituto Nacional de Carnes.

Tipo de gravamen

(RLFIS art.16)

El tipo del impuesto es el **1%**.

Liquidación y pago del impuesto

(RLFIS art.17 y 18)

El impuesto se liquida mediante **declaración jurada mensual**, indicando los kilos de carne y las respectivas bases imponibles.

La DGI es la entidad encargada de establecer las condiciones y plazos.

El impuesto liquidado debe abonarse dentro del mes siguiente.

En el caso de estos dos últimos impuestos, los precios de venta o fictos utilizados para la determinación de la base imponible respectiva no incluyen estos impuestos, ni el IVA, debiendo incluirse la prestación del **0,7%**, destinada al Instituto Nacional de Carnes (RLFIS art.20).

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

No se aplican este tipo de impuestos en Uruguay.

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

A. Impuesto Aduanero Único a la Importación

(L N° 14629-77 y sus normas modificatorias; Reglamento D N° 116/977)

Se establece el denominado *Impuesto Aduanero Único a la Importación (IMADUNI)*, que grava la **introducción en Uruguay**, de forma definitiva, para consumo o uso propio, o de terceros de toda mercadería procedente del exterior (L N° 14629-77 art.1).

Este impuesto es **sustitutivo** de la totalidad de los derechos de aduana, así como de todos los tributos adicionales y demás gravámenes, aduaneros o no, percibidos por la autoridad aduanera con ocasión de la importación de las referidas mercaderías, los cuales quedan derogados a partir de la entrada en vigor del impuesto. La sustitución no alcanza al IVA (L N° 14629-77 art.2).

El **tipo impositivo** aplicable **básico** de este impuesto a la importación es del **35%** (L N° 14629-77 art.3).

El poder ejecutivo dispone de la posibilidad de **aumentar** dicho impuesto hasta un tipo del **110%** o a su **reducción** hasta el tipo del **0%** (L N° 14629-77 art.4).

El impuesto se **liquida** sobre el Valor en Aduana de las mercaderías importadas (L N° 14629-77 art.7), salvo la existencia de precios oficiales CIF, establecidos o a establecerse en la forma que determine el gobierno.

La Dirección General de Aduanas es la institución encargada de la **recaudación** del Impuesto Aduanero Único a la Importación (IMADUNI) (D N° 116/977).

VII. Regímenes Simplificados

A. Monotributo

(L N° 18.083-006; D N° 199/007 y normas modificatorias)

El denominado *Monotributo* es un tributo que grava la realización de actividades empresariales de **reducida dimensión** económica y se aplica en sustitución de las contribuciones especiales de seguridad social y de todos los impuestos nacionales, con excepción de los aplicables en la importación, generados por la actividad empresarial. Se entiende por reducida dimensión económica aquélla cuyos activos, por todo concepto, no superen en ningún momento del **ejercicio 2021** los \$ 729.713 (D N° 199/007 art.1).

Son **sujetos pasivos** del tributo (D N° 199/007 art.2):

- Las empresas unipersonales, incluidas aquellas en las que el titular ejerce la actividad con su cónyuge o concubino colaborador, siempre que no tengan más de un dependiente. **a**
- Las sociedades de hecho integradas por un máximo de **2** socios, sin dependientes **b**
- Las sociedades de hecho integradas exclusivamente por familiares (hasta un determinado grado de consanguinidad y afinidad), siempre que el número de socios no sea superior a **3** y no tengan dependientes. **c**

Sólo pueden optar a este régimen los sujetos pasivos referidos anteriormente que cumplan con los simultáneamente las siguientes **condiciones** (D N° 199/007 art.3):

- Que los ingresos derivados de la actividad no sean superiores, en **2021** a \$ **875.655**, en el caso de los contribuyentes incluidos en el apartado primer inciso anterior, o de \$ **1.459.425**, para el segundo y tercero.
- Que desempeñan actividades de reducida dimensión económica y no realizan la explotación de más de un puesto o de un pequeño local, en forma simultánea.
- Que ejercen una única actividad sujeta afiliación patronal, salvo los productores rurales que complementan los ingresos derivados de la producción de bienes en estado natural provenientes de su establecimiento, con la enajenación de forma accesoria de otros bienes agropecuarios, en estado natural o sometidos a algún proceso artesanal.
- Que enajenan bienes y presten servicios exclusivamente a consumidores finales.

Los contribuyentes del régimen de Monotributo deben abonar una **cuantía mensual** al Banco de Previsión Social (BPS) en el régimen de Monotributo, que resulta de aplicar la suma de las alícuotas correspondientes a los tributos recaudados por el BPS vigentes, con exclusión del complemento de cuota mutual, sobre un sueldo ficto equivalente a **5** Bases Fictas de Contribución (BFC) (Ley 18.083 art.75).

La existencia de **cónyuge o concubino colaborador**, en el caso de las empresas unipersonales, o de socios en el caso de las sociedades, determina una aportación patronal adicional idéntica por la actividad de cada uno de tales integrantes.

Los valores vigentes **a partir de enero de 2021** son los siguientes (Ley 18.083 art.75):

Monotributo Unipersonal

Aporte del Monotributo según las distintas alternativas	Sin cónyuge o concubino/a cargo (\$)		Con cónyuge o concubino/a cargo ¹⁴ (\$)	
	Con hijos	Sin hijos	Con hijos	Sin hijos
Sin opción al SNIS ¹⁵	1.849	1.849		
Con opción al SNIS	4.941	4.466	5.574	5.100
Sin opción al SNIS ambos cónyuges/concubinos	3.700	3.700		
Con opción al SNIS ambos cónyuges/concubinos	9.884	8.934		
Uno con opción y el otro sin opción al SNIS	6.792	6.317	7.425	6.951

14 Para brindarle el derecho del seguro de salud al cónyuge o concubino/a cargo, el titular monotributista necesariamente debe ser beneficiarios de dicho seguro habiendo realizado la opción por el mismo.

15 Quien no efectúe deducción por la cobertura del SNIS, sea el titular o cónyuge/concubino/a colaborador, debe aportar adicionalmente un 8% sobre una BPC independientemente de tener hijos a cargo o no por concepto de Seguro de Enfermedad.

Monotributo Sociedad de Hecho

(Máximo **dos** socios independientes).

(Máximo **tres** socios familiares independientes).

Cantidad de socios	Total (\$)
Un socio	1.459
Dos Socios	2.920
Tres Socios	4.379

El aporte por Monotributo no sustituye los tributos aplicables sobre las remuneraciones de los dependientes, los cuales serán regulados por las normas existentes a la vigencia de la presente ley.

Monotributo Social Mides

Uruguay cuenta con otro régimen de tipo Monotributo, denominado Monotributo Social Mides (MSM), al que pueden optar los sujetos que producen y comercializan bienes y prestan servicios y no tienen personal dependiente, en sustitución de las contribuciones especiales de seguridad social generadas por su propia actividad y de todos los impuestos nacionales vigentes, excluidos los que gravan la importación.

Este régimen especial se aplica a **emprendimientos** personales (empresas unipersonales), los emprendimientos asociativos (sociedades de hecho) integrados por un máximo de cuatro socios o integrados exclusivamente por familiares.

Pueden optar por este régimen los contribuyentes cuyos **ingresos** derivados de la actividad que **no superen** en el ejercicio el **60%** de **305.000 UI** para los emprendimientos personales. Para los restantes sujetos, el límite asciende al **100%** de las **305.000 UI**.

Los contribuyentes de este régimen pagan en forma **progresiva** un **25%** del aporte total durante los primeros **12** meses de actividad registrada, los siguientes **12** meses, un **50%**, por otros **12** meses, un **75%** y después de transcurridos **36** meses el **100%** del tributo.

Total, de Aporte Monotributo Mides: sin opción FONASA¹⁶ (valores en \$)

Meses con actividad	Monto gravado 5 BFC	Aportes Jubilatorios Y FRL	Aporte total ¹⁷
Primeros 12 meses	6.459	365	463
Segundos 12 meses	6.459	729	924
Terceros 12 meses	6.459	1.095	1.388
Siguientes meses	6.459	1.459	1.849

¹⁶ Titular unipersonal, cónyuge, concubino o socio de sociedad de hecho.

¹⁷ Incluye aporte del 8% sobre 1 BPC por concepto de Seguro de enfermedad, sin derecho a cobertura médica.

Total, de Aporte Monotributo Mides: con opción FONASA (valores en \$)

	Monto Gravado (Equivalente BFC)	Aportes Jubilatorios Y FRL	Aporte total			
			Sin cónyuge o concubino/a		Con cónyuge o concubino/a	
			Con hijos	Sin hijos	Con hijos	Sin hijos
Primeros 12 meses	6.459	365	3.847	3.372	4.480	4.006
Segundos 12 meses	6.459	729	4.211	3.736	4.844	4.370
Terceros 12 meses	6.459	1.095	4.577	4.102	5.210	4.736
Siguientes meses	6.459	1.459	4.941	4.446	5.574	5.100

Valores vigentes a enero de 2021.

VIII. Otros

A.

Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas

(Texto Ordenado Vigente Título 16 -LICOSA- sustituido por L 17.502 art.12º; D N° 450/002 y sus modificaciones -RLICOSA)

Hecho imponible

(RLICOSA art.2)

El hecho imponible del impuesto está constituido por:

- La constitución de sociedades anónimas, incluso en aquellos casos en que sea consecuencia de transformación, fusión o escisión. También se incluyen las sociedades constituidas en el extranjero que adopten el tipo de sociedad anónima.
- El cierre de cada ejercicio fiscal, con independencia de que la sociedad haya tenido o no actividad.

El impuesto se devenga (RLICOSA art.3):

- En la fecha de acto de constitución o cuando finalicen los trámites formales, en el caso del primer inciso anterior.
- En la fecha en que se practique la determinación del patrimonio fiscal, a efectos de la liquidación del Impuesto al Patrimonio, para el segundo inciso.

Sujeto pasivo

(RLICOSA art.4)

Son contribuyentes del impuesto las sociedades anónimas, incluidas aquellas que se encuentran en formación.

Base imponible

(RLICOSA art.5)

La base imponible está constituida por 578.428 UI, en su cotización al 31 de diciembre del año anterior a la ocurrencia del hecho imponible.

Tipo de gravamen

(RLICOSA art.6)

Los tipos aplicables a la base imponible de 2021 son los siguientes:

- Constitución de la sociedad: **1,50% (\$ 41.513)**.
- Cierre del ejercicio: **0,75% (\$ 20.757)**.

Exenciones

(RLICOSA art.8)

Se aplica una exención en el impuesto a las sociedades anónimas que:

- Administran Fondos de Ahorro Previsional.
- Realizan operaciones como usuarios de zona franca.
- Deportivas.
- Cuyo activo fiscal destinado a actividades agropecuarias sea superior al **50%** del activo total.

Liquidación y pago del impuesto

(RLICOSA art.10)

El pago del impuesto correspondiente a la constitución o cualquier tipo de transformación de sociedades anónimas debe efectuarse en un plazo de 30 días, a contar desde la fecha de generación del hecho imponible. En los demás casos, el impuesto se abona en los plazos determinados por la Administración Tributaria.

Por otra parte, los contribuyentes que abonan el impuesto al cierre del ejercicio pueden acreditar el impuesto abonado al pago del Impuesto al Patrimonio determinado en la misma fecha. No se genera derecho a crédito alguna en caso de saldo excedente (RLICOSA art.7).

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

No existen este tipo de impuestos en Uruguay.

Sección 3

A. Contribuciones Sociales

(Texto Ordenado Tributario de la Seguridad Social y sus normas modificadoras - L 16.713-95)

Los **empleadores y empleados** deben realizar contribuciones a la seguridad social. Las contribuciones son administradas por el denominado Banco de Previsión Social. Las contribuciones son calculadas sobre las retribuciones de los empleados, de acuerdo con los tipos siguientes:

Contribuciones	Aporte Patronal (%)	Aporte Personal (%)
Jubilación ¹⁸	7,5	15
Fondo Nacional de Salud	5	3, 4,5, 5, 6, 6,5, 8 ¹⁹
Fondo de Reversión Laboral ²⁰	0,1	0,1
Total	12,6	18,10 a 23,10

Además, los empleadores deben efectuar una contribución por servicios bonificados que se aplica a determinadas actividades que suponen riesgo de vida o afecten la integridad física o mental del trabajador. Las tasas aplicadas varían entre el **6.9%** y el **27.5%** dependiendo de la actividad y el cómputo otorgado.

A partir de **2019** se crea el **Fondo de Garantía de Créditos Laborales**, a los efectos de cubrir las contingencias generadas por la insolvencia del empleador, de acuerdo con lo establecido en la L N° 19.690-18. Esta norma introduce una Contribución Especial de Seguridad Social con una tasa de carácter patronal del **0,025%**, que se aplica desde **1-1-2019** sobre las remuneraciones de los trabajadores dependientes de la actividad privada, cualquiera sea el ámbito de afiliación del empleador.

Las contribuciones a la seguridad social de los **profesionales, empleados bancarios y notarios** públicos están sujetas a normas especiales y son efectuadas a agentes específicos de recaudación (Caja de Profesionales Universitarios, Caja Bancaria y Caja Notarial).

Los miembros de los consejos de dirección y los controladores de las empresas están sujetos a contribuciones basadas en su remuneración real o sobre un factor determinado por el gobierno.

18 Los tipos de cotización por jubilación de los empleadores y empleados son aplicables, hasta una cuantía mensual de **\$ 202.693** (en abril de 2021). Las cuantías superiores se encuentran exentas.

19 Los tipos dependen de si el empleado está casado y de si tiene hijos.

20 Tipos de cotización a partir de **1-1-2019**.

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2021



Venezuela

Sección 1. Tributos Potestad del Gobierno Central

**Sección 2. Tributos Potestad de los Gobiernos
Subnacionales**

Sección 3. Contribuciones Sociales

Contenido

SECCIÓN 1

Tributos Potestad del Gobierno Central.....	1205
I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	1205
A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas	1206
B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas.....	1214
C. Impuesto sobre las Empresas de Hidrocarburos.....	1223
D. Contribución Especial por Precios Extraordinarios y Precios Exorbitantes en el Mercado Internacional de Hidrocarburos.....	1224
E. Impuestos Mineros	1226
F. Aporte al Fondo Nacional para la Ciencia, Tecnología e Innovación.....	1228
G. Contribución Especial de Realización de Actividades de Servicios Turísticos.....	1228
H. Aporte Ley de Drogas	1229
I. Aporte al Fondo Nacional del Deporte	1230
J. Contribuciones Parafiscales de la Ley de Infogobierno	1230
II. Impuestos sobre la Propiedad	1231
A. Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos - ISD.....	1231
B. Impuesto a los Grandes Patrimonios	1234
III. Impuestos Generales sobre el Consumo	1238
A. Impuesto al Valor Agregado	1238
IV. Impuestos Selectivos.....	1244
A. Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas - IAEA.....	1244
B. Impuesto sobre Cigarrillos y Manufacturas de Tabaco - ICMT	1246
C. Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o de Azar - IAJEA	1246
D. Ley de la Actividad Aseguradora_.....	1248
V. Impuestos sobre Transacciones Financieras	1249
A. Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras – IGTF	1249

VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	1251
	A. Impuestos de Importación	1251
VII.	Regímenes Simplificados	1251
VIII.	Otros	1251

SECCIÓN 2

	Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales	1252
I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	1252
	A. Impuesto sobre Actividades Económicas - IAE	1252
II.	Impuestos sobre la Propiedad	1258
	A. Impuesto sobre Inmuebles Urbanos	1258
	B. Impuesto sobre Predios Rurales	1259
	C. Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias	1260
	D. Impuesto sobre Vehículos	1260
III.	Otros	1261
	A. Impuesto sobre Diversiones y Espectáculos Públicos	1261
	B. Impuesto sobre Juegos y Apuestas Lícitas	1262
	C. Impuesto sobre Propaganda y Publicidad Comercial	1263

SECCIÓN 3

	Contribuciones Sociales	1263
	A. Contribuciones Sociales	1263

Sección 1

Tributos Potestad del Gobierno Central

- I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Impuestos Generales sobre el Consumo
- IV. Impuestos Selectivos
- V. Impuestos sobre Transacciones Financieras
- VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior
- VII. Regímenes Simplificados
- VIII. Otros

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas
- B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas
- C. Impuesto sobre las Empresas de Hidrocarburos
- D. Contribución Especial por Precios Extraordinarios y Precios Exorbitantes en el Mercado Internacional de Hidrocarburos
- E. Impuestos Mineros
- F. Aporte al Fondo Nacional para la Ciencia, Tecnología e Innovación
- G. Contribución Especial de Realización de Actividades de Servicios Turísticos
- H. Aporte Ley de Drogas
- I. Aporte al Fondo Nacional del Deporte
- J. Contribuciones Parafiscales de la Ley de Infogobierno

A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas

(Ley: Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre La Renta - Decreto N° 2163-2015, publicada el 30-12-2015 y sus modificaciones – LISR);
Reglamento: Decreto N° 2507-2003, publicado el 24-09-2003 y sus modificaciones - RLISR)

Las empresas están sujetas al Impuesto sobre la Renta y al denominado *Impuesto sobre Actividades Económicas*, un impuesto municipal que se analiza más adelante. Se aplican impuestos específicos a la actividad del sector petrolífero y del sector minero.

La denominada unidad tributaria (UT) es un índice de ajuste tributario. Su valor es ajustado anualmente por la autoridad de acuerdo con la inflación y su cuantía a partir de abril de 2021 es de VEF 20.000 Providencia Administrativa SNAT/2021/000023, de 6 de abril de 2021.

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos del impuesto (LISR art.7):

- Las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada.
- Las sociedades colectivas, en comandita simple, las comunidades y otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho.
- Las empresas que realizan actividades de hidrocarburos y conexas (refino y transporte), sus regalistas y las que derivan rentas de la exportación de minerales, de hidrocarburos o de sus derivados.
- Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas no citadas anteriormente.
- Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en Venezuela.

A efectos tributarios, se consideran domiciliadas en Venezuela las personas jurídicas constituidas o domiciliadas en Venezuela (COT art.30).

Se considera domicilio de las personas jurídicas el lugar (COT art.32):

- De dirección o administración efectiva.
- De localización de su centro principal de actividad.
- En el que ocurre el hecho imponible.
- Elegido por la Administración Tributaria, en caso de existencia de más de un domicilio, o sea imposible su determinación de acuerdo con las reglas anteriores.

Base imponible

Las empresas residentes están sujetas al impuesto sobre la renta sobre su renta mundial, mientras que las empresas no residentes sin EP en Venezuela sólo están sujetas al impuesto sobre sus rentas de fuente venezolana. Las empresas no residentes con EP en Venezuela están sujetas al impuesto sobre cualquier tipo de renta atribuible al EP.

Se consideran rentas de fuente venezolana (LISR art.6):

- las **regalías**, los **derechos de uso de marcas** y las prestaciones análogas derivadas de la explotación de derechos de propiedad industrial o intelectual en Venezuela.
- Las rentas obtenidas por **establecimientos permanentes** localizados en Venezuela.
- Las contraprestaciones por servicios de **asistencia técnica**, créditos y demás prestaciones de trabajo o capital realizadas, aprovechadas o utilizadas en Venezuela.
- Las rentas derivadas de la producción y **distribución de películas** y similares para el cine y la televisión.
- Las rentas provenientes del envío de mercancías en **consignación** desde el exterior.
- Las rentas de las **empresas de seguros** y reaseguros no domiciliadas y sin establecimiento permanente en Venezuela.
- Las rentas derivadas de **inmuebles** localizados en Venezuela y de los derechos y gravámenes sobre estos.
- Los rendimientos de **valores mobiliarios** emitidos por sociedades (residentes y no residentes con establecimiento permanente en Venezuela), invertidos en Venezuela, exceptuando los (ADR, GDR, ADS y GDS).
- Los rendimientos de toda clase de elementos patrimoniales localizados en Venezuela.

La base imponible del impuesto (**renta neta global**) está constituida por la renta bruta, menos los costes directos de bienes y servicios, incluyendo los gastos necesarios efectuados en Venezuela (ajustados por la inflación). El cómputo del impuesto sobre la renta anual se realiza en base a los registros contables del contribuyente, una vez ajustados de acuerdo con las normas tributarias. El impuesto sobre la renta se aplica no sólo sobre la renta ordinaria derivada periódicamente de una fuente permanente, sino también sobre las ganancias de capital y la apreciación de cualquier fuente, así como sobre cualquier tipo de ingreso (en especie o en efectivo) que produce un incremento en el patrimonio del perceptor. Las empresas llevan a cabo ajustes anuales por la inflación (LISR art.4).

Rentas exentas

(LISR art.14)

Se aplica una exención a:

- Las indemnizaciones derivadas de contratos de **seguros**, excepto aquellas que cubren pérdidas consideradas como costes o deducciones, las cuales deben ser incluidas en los ingresos brutos;
- Los **rendimientos** obtenidos por instituciones de ahorro y previsión social;
- Las rentas derivadas de la **explotación de hidrocarburos** por empresas estatales y mixtas
- Las rentas derivadas de bonos y otros tipos de valores de **deuda pública** venezolana;
- Las rentas netas derivadas por las explotaciones primarias agrícolas, pecuarias, forestales, pesqueras etc., debidamente registradas (Decreto 3.920-2019).

Deducciones

Se analizan:

Gastos deducibles

(LISR art.27; RLISR art.52)

Como norma general, sólo son deducibles los gastos necesarios para la obtención de renta gravable. Son deducibles aquellos gastos:

- efectuados en el ejercicio fiscal.
- incurridos en el curso ordinario de las actividades del contribuyente.
- realizados en Venezuela (a no ser que el gasto esté relacionado con una fuente extranjera, en cuyo caso dicho gasto sólo es deducible de dicho tipo de rentas).

Los gastos sujetos a retención sólo son deducibles cuando dicha retención se ha efectuado y abonado las autoridades fiscales en tiempo debido.

Los **intereses** y las **regalías** son deducibles.

- Los **sueldos**, **salarios**, emolumentos, dietas, **pensiones**, obvenciones, comisiones y demás remuneraciones, abonados por servicios prestados al contribuyente, así como los pagos por servicios profesionales no mercantiles del ejercicio; siempre y cuando el contribuyente haya cumplido con todas las obligaciones inherentes a su condición de patrono establecidas en la ley (LISR art.27-1).
- Los **intereses** de préstamos invertidos en la producción de renta (LISR art.27-2).
- Los **tributos** abonados en el periodo por las actividades y bienes productores de renta, con excepción del ISR. Por su parte, los impuestos al consumo y otros impuestos no legalmente trasladables por el contribuyente (o reembolsables a este) forman parte del coste de los bienes o servicios (RLISR art.55).
- Las indemnizaciones laborales abonadas a los trabajadores, de acuerdo con la ley y los contratos de trabajo (LISR art.27-4).
- Las cuantías (razonables) por la **depreciación y amortización** de los activos permanentes y otros elementos utilizados en la generación de la renta localizados en Venezuela, siempre que la deducción no haya sido imputada al coste (LISR art.27-5)¹.
- Las **pérdidas** (fortuitas o por fuerza mayor) en los bienes del activo fijo utilizados en la generación de renta, no compensadas por seguros u otras indemnizaciones, siempre que dichas pérdidas no sean imputables al coste (LISR art.27-6; RLISR art.64)².
- Los **gastos de traslado** de nuevos empleados (incluidos los del cónyuge e hijos menores), desde el último puerto de embarque hasta Venezuela y los de regreso, salvo cuando sean transferidos a una empresa matriz, filial o conexas (LISR art.27-7).
- Las pérdidas por **deudas incobrables**, siempre que (LISR art.27-8):³
 - ◆ provengan de operaciones propias del negocio.
 - ◆ su cuantía haya sido tomada en cuenta al computar la renta bruta, salvo en los casos de pérdidas derivadas de préstamos de instituciones de crédito, o de pérdidas provenientes de préstamos concedidos por las empresas a sus trabajadores.
 - ◆ Se trate de deudas descargadas en el periodo, por insolvencia del deudor y de sus fiadores o porque su cuantía no justifica los gastos de cobranza.

1 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

2 Ver Pérdidas, más adelante.

3 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

- Las **reservas legales** obligatorias de entidades aseguradoras y de capitalización (LISR art.27-9)⁴.
- El coste de las construcciones que deben hacer los contribuyentes (LISR art.27-10).
- Los gastos de administración y conservación de los **inmuebles arrendados**, con un límite del 10% de los ingresos brutos percibidos (LISR art.27 parágrafo 4º: RLISR art.69) y
- Los **cánones** abonados por el arrendamiento de bienes destinados a la producción de renta (LISR art.27-12).
- Los **gastos de transporte** abonados en el ejercicio destinados a la producción de renta (LISR art.27-13).
- Las **comisiones** abonadas a intermediarios en la enajenación de inmuebles (LISR art.27-14).
- Los **derechos de exhibición** de películas y similares para el cine o la televisión (LISR art.27-15).
- Las regalías, remuneraciones, honorarios y pagos análogos por **asistencia técnica** o servicios tecnológicos utilizados en Venezuela, con un límite del 5% de los ingresos percibidos, más una cuantía razonable de amortización del coste de obtención (LISR art.27 parágrafo undécimo).
- Los gastos por **reparaciones** ordinarias de bienes destinados a la producción de la renta (LISR art.27-17).
- Las **primas de seguro** de cobertura de riesgos de bienes y personas (distintas del contribuyente), utilizados en la producción de renta, o para cubrir riesgos del negocio, responsabilidad civil o riesgos laborales del personal (LISR art.27-18).
- Los gastos de **publicidad y propaganda** abonados en el ejercicio (LISR art.27-19).
- Los gastos de **investigación y desarrollo** efectivamente abonados en el ejercicio (LISR art.27-20).
- Los pagos a directivos, gerentes, administradores u otros empleados por gastos de representación debidamente justificados (LISR art.27-21).
- Todos los demás gastos normales y necesarios, realizados en Venezuela con el objeto de producir la renta (LISR art.27-22).
- Las **donaciones** a beneficiarios residentes para fines de utilidad pública o responsabilidad social y las efectuadas al Estado y sus instituciones descentralizadas, de acuerdo con los siguientes límites (LISR art.27 parágrafos 12 y 13):
 - ♦ **10%**, para contribuyentes cuya renta neta no exceda de **10.000 UT** y el **8%** sobre la cuantía de renta que excede de **10.000 UT**.
 - ♦ **1%**, para contribuyentes dedicados a actividades mineras y de hidrocarburos y actividades conexas (con independencia de la cuantía).

Gastos no deducibles

Entre los gastos no deducibles se encuentran:

- las remuneraciones por servicios personales prestados por el contribuyente, su cónyuge o descendientes menores (LISR art.27 parágrafo 1º).
- las remuneraciones asignadas a los gerentes o administradores de la empresa, que disponen de una participación en las utilidades o pérdidas de la empresa (LISR art.27 parágrafo 1º).
- El **ISR** y las **inversiones capitalizables** (LISR art.27 parágrafo 5º).
- Los gastos de **asistencia técnica o servicios tecnológicos** abonados a empresas del exterior, cuando tales servicios puedan ser prestados en Venezuela (LISR art.27 parágrafo 14º).
- Las **donaciones** por motivos de utilidad colectiva y responsabilidad social y las donaciones al Estado y demás instituciones públicas, en aquellos casos en que el contribuyente haya sufrido pérdidas en el ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que la donación fue efectuada (LISR art.27 parágrafo 15º).
- los pagos efectuados por los establecimientos permanente a su matriz y demás empresas vinculadas, por regalías, honorarios, asistencia técnica, servicios prestados o por gestiones realizadas, exceptuando los correspondientes al reembolso de gastos efectivos (LISR art.27 parágrafo 17).

4 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

Depreciación y amortización

Los contribuyentes pueden deducir cuantías razonables por la depreciación de los activos fijos localizados en Venezuela; de las naves y aeronaves (de su propiedad) destinadas al transporte internacional de mercancías; de los activos fijos exteriores de empresas exportadoras y los inmuebles arrendados a los trabajadores de la empresa (RLISR art.56 parágrafo único).

Los gastos por concepto de depreciación y gastos en avionetas, aviones, helicópteros y demás naves o aeronaves similares, sólo son admisibles como deducción o imputables al costo hasta **50%**, cuando el uso de tales bienes no constituya el objeto principal de los negocios del contribuyente y sin perjuicio de la exigencia de que tales egresos deben ser normales, necesarios y hechos en el país (LISR art.27 parágrafo 10°).

La depreciación se efectúa mediante el método lineal o el de unidad de producción, dependiendo de la empresa. No obstante, La Administración Tributaria puede admitir otros métodos igualmente adecuados (RLISR art.57).

Una vez elegido el método, los contribuyentes no pueden modificarlo sin autorización previa de la Administración Tributaria (RLISR art.58).

Asimismo, los contribuyentes pueden solicitar a la Administración Tributaria la modificación de la vida útil de los activos depreciables (RLISR art.59).

Asimismo, el gobierno puede admitir la depreciación acelerada de los activos fijos, especialmente en el caso de empresas dedicadas al procesamiento de petróleo pesado y gas natural (RLISR art.61).

Las depreciaciones y amortizaciones solo pueden ser imputadas al coste del ejercicio correspondiente y, por tanto, no pueden ser trasladadas a ejercicios posteriores (RLISR art.62).

Reservas y provisiones

Con carácter general, la normativa no admite la deducción de las cuantías asignadas a reservas y provisiones por pérdidas futuras o por insolvencias. No obstante, las entidades aseguradoras y de capitalización pueden deducir las reservas legales obligatorias (LISR art.27-9).

Ganancias de capital

Las ganancias de capital realizadas por las empresas normalmente se añaden a las demás rentas y se someten a gravamen en base a las normas generales.

No obstante, las ganancias de capital derivadas de la venta de acciones (emitidas mediante oferta pública autorizada por la Comisión Nacional de Valores) en bolsas de valores venezolanas, son gravadas mediante una retención final del 1%, aplicable a la cuantía bruta de la operación (LISR art.74). Por su parte, las pérdidas no pueden ser compensadas con otras rentas (LISR art.74 parágrafo único).

Pérdidas

Diferenciamos entre:

Pérdidas ordinarias

Las pérdidas netas de explotación de fuente venezolana pueden ser trasladadas para su compensación frente a las rentas ordinarias obtenidas en los 3 períodos impositivos siguientes al de la pérdida, con un límite del 25% de las rentas obtenidas en el periodo. Por su parte, las pérdidas de fuente extranjera sólo pueden compensarse con rentas de idéntica fuente, de acuerdo con lo indicado anteriormente (LISR art.55).

Pérdidas de capital

Las pérdidas (fortuitas o por fuerza mayor) relacionadas con activos utilizados para la producción de renta son deducibles en el periodo en el que se producen, siempre que no estén cubiertas por un seguro u otro tipo de indemnización (RLISR art.64).

Las pérdidas de capital son tratadas como pérdidas ordinarias. No obstante, las pérdidas procedentes de la venta de acciones o participaciones en el capital de empresas, incluidas las pérdidas sufridas en los casos de liquidación o reducción de capital de sociedades anónimas y empresas similares, son deducibles siempre que se cumplan las siguientes condiciones (LISR art.33):

- que el coste de adquisición no sea superior al valor de cotización en la bolsa de valores o a una cuantía razonable a su valor en la contabilidad, en caso de no existir precio de cotización.
- las acciones o participaciones han pertenecido al vendedor durante un período consecutivo no inferior a 2 años.
- el vendedor demuestre a la Administración Tributaria que la empresa emisora de las acciones ha estado operativa durante los 2 años anteriores al año en el que se produce la pérdida.

Por otra parte, las pérdidas de capital derivadas de la enajenación de acciones sujetas a negociación pública en una Bolsa de Valores venezolana no pueden ser compensadas frente a otras rentas (LISR art.74 parágrafo único).

Tipo de gravamen

Dentro de estos diferenciamos:

Rentas y Ganancias de capital

En 2021, la renta neta global anual obtenida por los contribuyentes del impuesto se grava de acuerdo con la escala de tipos progresivos siguientes (LISR art.52):

Base imponible (UT)	Cuota (UT)	Tipo (%)
Hasta 2.000	0	15
2.000 a 3.000	300	22
Más de 3.000	520	34

Por otra parte, las entidades bancarias, financieras y aseguradoras domiciliadas en Venezuela tributan por el impuesto a un tipo del **40%** (LISR art.52 Parágrafo 1°).

Las empresas dedicadas a la explotación de hidrocarburos (excluido el gas no asociado) y actividades conexas (refino, transporte), y las dedicadas a la adquisición de hidrocarburos y sus derivados para la exportación están sujetas a un tipo del **50%** sobre sus rentas totales, incluidas las derivadas de otras actividades. Este mismo tipo de gravamen se aplica a las empresas dedicadas al refino de hidrocarburos o al mejoramiento de crudos pesados y extrapesados (LISR art.53-b).

Por su parte, las empresas que obtienen regalías mineras o rentas por la cesión de dichas regalías o participaciones tributan a un tipo del **60%** (LISR art.53-a).

No se aplica ningún tipo de recargo adicional.

La **unidad tributaria (UT)** constituye un índice de ajuste tributario y su valor es ajustado por la Administración Tributaria de acuerdo con la inflación. Para el ejercicio **2021** su cuantía es de **VEF 20.000**.

Retenciones sobre pagos internos⁵

Generalmente, se aplica una retención del **5%** sobre determinados pagos realizados a las empresas residentes (y otros contribuyentes), siempre que la cuantía abonada exceda de un cierto importe. La retención puede ser acreditada frente a los pagos a cuenta o frente a la cuota tributaria final.

No obstante, las ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones en una Bolsa de Valores están sujetas a una retención final del **1%** sobre la cuantía bruta (LISR art.74).

Entre los tipos de pagos sujetos a retención se incluyen:

- las comisiones en general (DN 1808 art.9.2.a y b).
- los honorarios por servicios profesionales (DN 1808 art. 9.1.a y b).
- los intereses abonados por las entidades jurídicas (DN 1808 art.9.3.a, b y c).
- las rentas procedentes del arrendamiento de bienes muebles abonadas por entidades jurídicas (DN 1808 art.9.13).
- las rentas del arrendamiento de bienes inmuebles abonadas por entidades jurídicas o por los administradores de bienes inmuebles (DN 1808 art.9.12).
- las rentas abonadas por compañías de seguros a intermediarios o empresas, por los servicios de reparación de daños sufridos por las personas aseguradas (DN 1808 art.9.16).
- las rentas abonadas a los contratistas o subcontratistas de edificios o por la provisión de servicios (tipo de retención específico del **2%**).
- los pagos efectuados por empresas de tarjetas de crédito en la venta de bienes o provisión de servicios (tipo de retención específico del **1%**, en determinados casos) (DN 1808 art.9.14).
- las rentas del transporte (tipo específico de retención del **3%**).
- los honorarios por publicidad abonados por las entidades jurídicas (DN 1808 art.9.19).
- los ingresos de la enajenación de acciones de empresas domiciliadas no efectuadas en una Bolsa de Valores.

⁵ La normativa sobre retenciones procede del Decreto N° 1808, de 12-5-1997 – Reglamento Parcial de la LISR en Materia de Retenciones.

Retenciones sobre pagos a no residentes

Las empresas no residentes se encuentran normalmente sujetas a una retención que resulta acreditable frente a la cuota tributaria final determinada en la declaración anual del impuesto.

Dividendos

Los dividendos están exentos de tributación cuando proceden de beneficios previamente sujetos al impuesto sobre la renta. No obstante, los pagos que exceden de los beneficios gravables están sujetos a una retención final del **34%**.

Por otra parte, los dividendos en exceso de los beneficios gravados de las empresas dedicadas a la explotación de hidrocarburos (excluido el gas no asociado) y actividades conexas (refino, transporte) y las dedicadas a la adquisición de hidrocarburos y sus derivados para la exportación, abonados a personas jurídicas están sujetos a una retención final del **50%** (LISR art.71 parágrafo 2°).

Finalmente, los dividendos en exceso de los beneficios gravados de las empresas que obtienen regalías mineras o rentas por la cesión de dichas regalías o participaciones, abonados a personas jurídicas, están sujetos a una retención final del **60%** (LISR art.71 parágrafo 3°).

Intereses

Generalmente, los intereses están sujetos a retención a los tipos progresivos aplicables a las empresas residentes sobre la cuantía bruta. La retención se aplica sobre el **95%** de dicha cuantía, siempre que el préstamo haya sido utilizado para producir de renta en Venezuela. En caso contrario, los tipos aplicables a las empresas residentes se aplican sobre **100%** de los pagos brutos (LISR art.27-2 y art.53 par 1°; DN 1808 art.9.3.a y b).

Los intereses abonados a instituciones financieras no residentes están sujetos a una retención final del **4,95%**, sobre la cuantía bruta (LISR art.53 par 1° y DN 1808 art.9.3.b).

Regalías

A efectos del impuesto, se entiende por regalía, la cuantía abonada por el uso o disfrute de patentes, marcas, derechos de autor, procedimientos o derechos de exploración o explotación de recursos naturales, fijadas en relación con una unidad de producción, de venta, exploración o explotación, cualquiera sea su denominación en el contrato (LISR art.48 parágrafo único).

El pago de regalías a entidades jurídicas no residentes está sujeto a una retención final en base a los tipos de la escala sobre el **90%** de la cuantía bruta obtenida por regalías (LISR art.48).

Otras rentas

Los honorarios por servicios están sujetos a retención a los tipos progresivos aplicables a las empresas residentes sobre:

- **50%** del pago bruto, en el caso de servicios tecnológicos (DN 1808 art.9.7.c).
- **30%** del pago bruto, en el caso de asistencia técnica (DN 1808 art.9.7.b).
- **90%** del pago bruto, en el caso de honorarios profesionales no comerciales (DN 1808 art.9.1.a).

Ciertos tipos de renta están sujetos a retención al tipo del 5%, incluyendo:

- las comisiones en general (DN 1808 art.9.2.a y b).
- el alquiler de bienes inmuebles abonado por las entidades jurídicas (DN 1808 art.9.12).
- los pagos realizados por las empresas de tarjetas de crédito (DN 1808 art.9.14).
- los pagos por servicios de publicidad en Venezuela (DN 1808 art.9.19).
- las ganancias de capital de la enajenación de acciones no realizada en una Bolsa de Valores venezolana (DN 1808 art.9.21).

Las ganancias procedentes de la enajenación de acciones negociadas en una Bolsa de Valores venezolana están sujetas a una retención final del 1% sobre los ingresos brutos (D art.9.20).

Las primas abonadas a compañías de seguro no residentes están sujetas a una retención del 10%, sobre el 30% de su renta neta.

Los demás pagos están generalmente sujetos a retención a los tipos progresivos aplicables a las empresas residentes: los alquileres de bienes inmuebles abonados por el administrador o por cualquier entidad jurídica, los pagos a los contratistas o subcontratistas, los pagos a las agencias de noticias internacionales (retención sobre el 15% del pago bruto, como renta neta presunta).

B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas

(Ley: Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre La Renta - Decreto N° 2163-2015, publicada el 30-12-2015 y sus modificaciones – LISR);
Reglamento: Decreto N° 2507-2003, publicado el 24-09-2003 y sus modificaciones - RLISR)

Aspectos generales

Las personas físicas residentes tributan sobre su renta mundial. Los residentes están sujetos al impuesto cuando su renta bruta mundial excede de **1.500 UT**, o su renta neta mundial supera las **1.000 UT**. Las personas físicas no residentes son gravadas por sus rentas de fuente venezolana, independientemente del lugar de realización del pago.

Hecho imponible

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos del impuesto (LISR art.7):

- las personas físicas, y;
- las herencias yacentes, como contribuyentes a las personas físicas (LISR art.7 parágrafo 1°).

A efectos tributarios, se consideran domiciliados en Venezuela (COT art.30; LISR art.51 párrafo único):

- Las personas físicas que permanecen en Venezuela por un período (continuo o discontinuo) superior a **183** días en un año calendario, o en el año inmediatamente anterior al del ejercicio de determinación del tributo.
- Las personas físicas que establecen su residencia o lugar de habitación en Venezuela, salvo que permanezcan en otro país por un período (continuo o discontinuo) de más de **183** días en el año calendario y acrediten su residencia en dicho país.
- Los venezolanos que prestan servicios públicos remunerados fuera de Venezuela.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad venezolana son residentes en Venezuela.

A efectos tributarios (y de la práctica de las actuaciones de la Administración Tributaria), se considera como domicilio de las personas físicas en Venezuela el lugar (COT art.31):

- En el que **desarrollan sus actividades**. En caso de desarrollo de las actividades en más de un sitio, se considera domicilio el lugar de desarrollo de la actividad principal.
- De su **residencia**, para los trabajadores dependientes y para los independientes en caso de que no se conoce el lugar de desarrollo de sus actividades.
- En el que se produce el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes.
- Elegido por la Administración Tributaria, en caso de existencia más de un domicilio, o de imposible determinación conforme a las reglas anteriores.

Base imponible

Las personas físicas residentes o domiciliadas en Venezuela están sujetas al impuesto sobre su renta mundial, mientras que los no residentes (sin una base fija en Venezuela), sólo tributan sobre sus rentas de fuente venezolana. Por otra parte, las personas físicas no residentes, con un establecimiento permanente o una base fija en Venezuela, tributan exclusivamente por los ingresos de fuente venezolana o extranjera atribuibles al establecimiento permanente o dicha base fija. La Ley venezolana no establece ningún tipo de clasificación de las rentas en diferentes categorías (LISR art.1).

A efectos del cómputo de la renta neta, los ingresos brutos son reducidos por las deducciones permitidas. La cuantía determinada se reduce posteriormente por las deducciones específicas. La determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto es el resultado de sumar la renta neta de fuente venezolana a la renta neta de fuente extranjera (LISR art.4).

La renta se considera de fuente venezolana cuando alguna de las causas de su origen ocurre en territorio venezolano, bien se trate de la explotación del suelo o del subsuelo, de la formación, traslado, cambio o cesión del uso o disfrute de bienes muebles o inmuebles corporales o incorporeales o a los servicios prestados por personas domiciliadas, residentes o transeúntes en Venezuela y los que se obtengan por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país.

Se consideran rentas de fuente venezolana (LISR art.6):

- las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación de derechos de propiedad industrial o intelectual en Venezuela.
- Las rentas obtenidas por establecimientos permanentes localizados en Venezuela.
- Las contraprestaciones por todo tipo de servicios de asistencia técnica, créditos o cualquier otra prestación del trabajo o capital realizada, aprovechada o utilizada en Venezuela.

- Las rentas derivadas de la producción y distribución de películas y similares para el cine y la televisión.
- Las rentas provenientes del envío de mercancías en consignación desde el exterior.
- Las rentas de las empresas de seguros y reaseguros no domiciliadas y sin establecimiento permanente en Venezuela.
- Las rentas derivadas de inmuebles situados en Venezuela.
- Los rendimientos de valores mobiliarios emitidos por sociedades (residentes y no residentes con establecimiento permanente en Venezuela), invertidos en Venezuela, exceptuando los (ADR, GDR, ADS y GDS).
- Los rendimientos de toda clase de elementos patrimoniales localizados en Venezuela.

Rentas exentas

Se aplica una exención a las rentas siguientes (LISR art.14):

- Las remuneraciones percibidas por los funcionarios diplomáticos y consulares extranjeros acreditados en Venezuela, en base a reciprocidad. La exención también se aplica a las rentas percibidas por los funcionarios de organismos internacionales, de acuerdo con los Convenios suscritos por Venezuela (LISR art.14-2);
- Las **indemnizaciones** abonadas a los trabajadores o sus beneficiarios por motivo de trabajo, en base a la normativa laboral o a contratos de trabajo (LISR art.14-4);
- Los **intereses** y rentas de los fideicomisos constituidos en base a la normativa laboral, abonados a los trabajadores y beneficiarios, así como los rendimientos de los fondos de retiro y de pensiones (LISR art.14-4);
- Las **pensiones** de retiro, jubilación o invalidez, incluidas las legalmente transmitidas a sus herederos (LISR art.14-6);
- Las **donaciones, herencias y legados** percibidos (LISR art.14-7);
- Las **aportaciones** efectuadas (por las empresas en favor de sus trabajadores) a las cajas y cooperativas de ahorro y a los planes de retiro, jubilación e invalidez, así como por los rendimientos derivados de estos (LISR art.14-8);
- Los **intereses** de depósitos a plazo fijo, cédulas hipotecarias, certificados de ahorro y otros instrumentos de ahorro autorizados, así como los rendimientos derivados de inversiones en fondos mutuales o de inversión de oferta pública percibidos por las personas físicas (LISR art.14-9);
- Los rendimientos de todo tipo de títulos de **deuda pública** emitido por la República (LISR art.14-12);
- Las **becas** de estudios, formación o manutención percibidas por los estudiantes (LISR art.14-13).
- Los ingresos por **gastos de representación** percibidos por gerentes, directores, administradores y otros empleados, siempre que estén debidamente documentados y resulten necesarios para las actividades de la empresa (LISR art.16 párrafo 2°);
- Las rentas netas de fuente venezolana derivadas de la explotación primaria de actividades agrícolas (vegetal, pecuario, forestal, pesquero y acuícola), en base a diversas condiciones (D 3920-19 art.1);
- Las rentas de fuente venezolana obtenidas por personas físicas residentes, derivadas de salarios o de actividades económicas durante 2019, con un límite equivalente a 3 salarios mínimos vigentes a 31 de diciembre de 2019 (D 4171-20 art.1).

Rendimientos de trabajo

Analizamos:

Salarios

Las rentas del trabajo derivadas por las personas físicas residentes se determinan en base a las normas generales y se incluyen en la renta global de la persona física.

Entre las rentas de trabajo se incluyen todas aquellas contraprestaciones o utilidades (regulares o accidentales), derivadas de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, con independencia de su carácter salarial, distintas de las dietas y de los bonos de alimentación (LISR art.31).

Las rentas netas anuales de trabajo superiores a **1.000 UT** están sujetas a una retención mensual. Dicha retención constituye un crédito frente a la cuota tributaria final establecida en la declaración anual del impuesto. Asimismo, se encuentran obligadas a presentar una declaración por el impuesto (LISR art.77).

Rendimientos en especie

A efectos del impuesto, se consideran rentas en especie, las percibidas en bienes distintos del dinero (RLISR art.153). Las retribuciones en especie son tratadas como renta gravable (LISR art.1).

Pensiones

Las pensiones de jubilación o invalidez, percibidas por pensionistas o sus herederos están exentas del impuesto. De la misma forma, las aportaciones a pensiones no son deducibles en el cómputo del impuesto sobre la renta del empleado (LISR art 14-6).

Remuneraciones de directores

Los honorarios y otras remuneraciones obtenidas por las personas físicas residentes en su capacidad de miembros de los consejos de dirección se consideran rentas de trabajo, estando sujetas al impuesto en base a las normas generales aplicables a las personas físicas y se incluyen en la renta global de la persona física. Dicha renta está sujeta a una retención mensual (LISR art.6-c).

Rendimientos de actividades económicas

Las rentas de actividades empresariales y profesionales derivadas por las personas físicas se incluyen en su base imponible y son gravadas de acuerdo con los tipos impositivos ordinarios aplicables a las personas físicas. No obstante, la determinación de la base imponible para este tipo de rentas se efectúa de acuerdo con las normas aplicables a las sociedades.

Las rentas de los servicios profesionales independientes realizados por las personas físicas residentes están sujetas a retención a un tipo del **3%**. La cuantía retenida es considerada un pago a cuenta del impuesto acreditable frente a la cuota tributaria final del impuesto de la persona física.

Rendimientos de capital

Analizamos:

Dividendos

A efectos del impuesto, se consideran dividendos a la participación correspondiente a cada acción en el beneficio de las sociedades (LISR art.65 párrafo único). Los dividendos percibidos por las personas físicas procedentes de beneficios que han estado sujetos a tributación a nivel de la sociedad distribuidora se encuentran exentos. No obstante, los beneficios distribuidos por encima de los beneficios previamente gravados están sujetos a una retención final del **34%** (LISR art.71).

Los dividendos en acciones abonados a personas físicas se encuentran sujetos a una retención del **1%** sobre la cuantía total percibida, que resulta acreditable frente al impuesto final aplicable al dividendo en la venta de las acciones (LISR art.71 párrafo 1°).

Los dividendos percibidos de sociedades no residentes tributan a un tipo del **34%** (LISR art.66 párrafo 1°).

Por otra parte, los dividendos en exceso de los beneficios gravados de las empresas dedicadas a la explotación de hidrocarburos (excluido el gas no asociado) y actividades conexas (refino, transporte) y las dedicadas a la adquisición de hidrocarburos y sus derivados para la exportación, abonados a personas físicas están sujetos a una retención final del **50%** (LISR art.71 párrafo 2°).

Finalmente, los dividendos en exceso de los beneficios gravados de las empresas que obtienen regalías mineras o rentas por la cesión de dichas regalías o participaciones, abonados a personas físicas, están sujetos a una retención final del **60%** (LISR art.71 párrafo 3°).

Intereses

A efectos del impuesto, se considera interés, la diferencia entre la cuantía reembolsada y la recibida por un deudor (LISR art.20). Los intereses percibidos por las personas físicas residentes (distintos de los depósitos a plazo fijo, cédulas hipotecarias, certificados de ahorros y otros instrumentos de ahorro previstos por la ley, que como se indicó antes se encuentran exentos) (LISR art.14.9), están sujetos al impuesto en base a las normas generales aplicables a las personas físicas y, por tanto, son incluidos en su renta global. Los intereses gravables abonados por entidades jurídicas residentes a personas físicas están sujetos a una retención del **3%**. El impuesto retenido constituye un pago a cuenta acreditable frente a la cuota tributaria final de la persona física.

Regalías

(LISR art.48)

A efectos del impuesto, se entiende por regalía la cuantía abonada por el uso y disfrute de patentes, marcas, derechos de autor, derechos de exploración o explotación de recursos naturales, determinada en relación con una unidad de producción, de venta, exploración o explotación, independientemente de la denominación utilizada (LISR art.48 párrafo único).

Las regalías percibidas por personas físicas residentes están sujetas a tributación en base a las normas generales y la renta gravable se incluye en la renta total de la persona física. A la hora de calcular la

renta gravable procedente de las regalías derivadas por residentes y no residentes con un base fija en Venezuela, el coste de adquisición puede ser amortizado y los costes de administración pueden ser deducidos frente al 5% de los ingresos. Las regalías abonadas a residentes no están sujetas a retención. (LISR art.27 párrafo 11°).

Rendimientos del capital inmobiliario

Las rentas del capital inmobiliario están sujetas al impuesto en base a las normas generales aplicables a las personas físicas y se incluyen en la renta total de la persona física.

Los contribuyentes pueden deducir los gastos de administración realmente abonados siguientes (RLISR art. 69):

- Sueldos, salarios y demás remuneraciones similares;
- Remuneraciones a empresas o agencias de administración;
- Honorarios por servicios jurídicos o contables y los gastos de propaganda; y
- Cualquier otro gasto normal y necesario de administración.

No obstante, la cuantía total deducible no puede ser superior al **10%** de los ingresos brutos percibidos en el ejercicio.

Asimismo, los contribuyentes pueden deducir las provisiones por la depreciación de inmuebles invertidos como activos permanentes en la producción de la renta, o los arrendados a los trabajadores de la empresa (LISR art.27 párrafo 11).

Ganancias de capital

Las ganancias de capital están generalmente sujetas al impuesto en base a las normas generales y la renta gravable se incluye en la renta total de la persona física.

Los ingresos brutos derivados de la enajenación de la vivienda principal de la persona física no están sujetos al impuesto, siempre que (LISR art.17):

- la vivienda se encuentre debidamente registrada en la Administración Tributaria como su vivienda principal.
- la operación sea declarada y la totalidad o parte del producto de la venta sea reinvertido en un plazo no superior a **2** años en otra vivienda habitual que sea, asimismo registrada.

En caso de que la inversión en la nueva vivienda sea inferior a la cuantía obtenida por la venta, la diferencia constituye ingreso bruto a incluir en la renta del contribuyente (LISR art.17 párrafo 1°).

No obstante, las personas físicas mayores de **60** años no están obligadas a adquirir una nueva vivienda para gozar de este beneficio (LISR art.17 párrafo 4°).

Las ganancias de capital derivadas de la venta de acciones (emitidas mediante oferta pública autorizada) en bolsas de valores venezolanas, son gravadas mediante una retención final del **1%**, aplicable a la cuantía bruta de la operación (LISR art.74). Por su parte, las pérdidas no pueden ser compensadas con otras rentas del contribuyente (LISR art.74 párrafo único).

Deducciones personales

Analizamos:

Deducciones

Además de las deducciones por los gastos relacionados con las rentas empresariales, las personas físicas residentes en Venezuela pueden aplicar las deducciones siguientes frente a su renta neta final (LISR art.57):

- Los gastos abonados por la **educación** del contribuyente y sus descendientes no mayores de **25** años a instituciones educativas venezolanas. El límite de edad no se aplica a los casos de educación especial de discapacitados.
- Las primas de **seguros médicos** (hospitalización, cirugía y maternidad) abonadas a instituciones residentes en Venezuela.
- Los pagos por servicios médicos, odontológicos y de hospitalización, prestados en Venezuela al contribuyente y a sus dependientes.
- Los pagos por intereses de préstamos para la adquisición de la **vivienda principal** del contribuyente, con un límite de **1.000 UT**, así como de los gastos de alquiler de su vivienda habitual, con un límite de **800 UT** anuales.
- Las **donaciones** efectuadas por las personas físicas que obtienen rentas distintas de las del trabajo, a beneficiarios residentes por motivos de utilidad pública, responsabilidad social y las efectuadas al Estado y sus instituciones descentralizadas, de acuerdo con los siguientes límites (LISR art.27 párrafos 12 y 13):
 - ◆ **10%**, para contribuyentes cuya renta neta no excede de **10.000 UT** y el **8%** sobre la cuantía de renta que excede de **10.000 UT**.
 - ◆ **1%**, para contribuyentes dedicados a actividades mineras y de hidrocarburos y actividades conexas (con independencia de la cuantía).

Las deducciones anteriores no son aplicables en caso de las cuantías hayan sido deducidas por los contribuyentes al determinar su renta neta (LISR art.57 párrafo 1º).

No obstante, las personas físicas residentes en Venezuela pueden optar por aplicar una deducción única equivalente a **774 UT** en lugar de las deducciones indicadas anteriormente (LISR art.58).

Deducciones personales y familiares en la base

No se aplican este tipo de deducciones en la base en Venezuela.

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

Las personas físicas residentes y los empleados públicos destinados fuera de Venezuela pueden aplicar los siguientes créditos fiscales anuales, frente a su cuota tributaria final por el impuesto (LISR art.59):

- crédito general: **10 UT**.
- cónyuge que no presenta una declaración tributaria separada: **10 UT**.
- ascendientes dependientes directos, o descendientes directos dependientes que son menores, discapacitados o estudiantes a tiempo completo menores de **25 años: 10 UT**.

No existen créditos adicionales aplicables a la renta de las personas físicas.

Pérdidas

Analizamos:

Pérdidas ordinarias

Las pérdidas netas de explotación de fuente venezolana pueden ser trasladadas para su compensación frente a las rentas ordinarias obtenidas en los 3 períodos impositivos siguientes al de la pérdida, con un límite del 25% de las rentas obtenidas en el periodo. Por su parte, las pérdidas de fuente extranjera sólo pueden compensarse con rentas de idéntica fuente, de acuerdo con lo indicado anteriormente (LISR art.55).

Pérdidas de capital

Las pérdidas (fortuitas o por fuerza mayor) relacionadas con activos utilizados en la producción de renta son deducibles en el periodo en el que se producen, siempre que no estén cubiertas por un seguro u otro tipo de indemnización (RLISR art.64).

Las pérdidas de capital son tratadas como pérdidas ordinarias. No obstante, las pérdidas procedentes de la venta de acciones o participaciones en el capital de empresas, incluidas las pérdidas sufridas en los casos de liquidación o reducción de capital de sociedades anónimas y empresas similares, son deducibles siempre que se cumplan las siguientes condiciones (LISR art.33):

- que el coste de adquisición no sea superior al valor de cotización en la bolsa de valores o a una cuantía razonable a su valor en la contabilidad, en caso de no existir precio de cotización.
- las acciones o participaciones han pertenecido al vendedor durante un período consecutivo no inferior a 2 años.
- El vendedor demuestre a la Administración Tributaria que la empresa emisora de las acciones ha estado operativa durante los 2 años anteriores al año en el que se produce la pérdida.

Por otra parte, las pérdidas de capital derivadas de la enajenación de acciones sujetas a negociación pública en una Bolsa de Valores venezolana no pueden ser compensadas frente a otras rentas (LISR art.74 parágrafo único).

Tipo de gravamen

Analizamos:

Rentas y Ganancias de Capital

La renta neta global anual obtenida por las personas físicas residentes en 2021 es gravada de acuerdo con la escala de tipos progresivos siguientes (LISR art.50):

Base imponible (UT)	Cuota (UT)	Tipo (%)
De 0 a 1.000	0	6,00
Más de 1.000 hasta 1.500	60	9,00
Más de 1.500 hasta 2.000	105	12,00

Base imponible (UT)	Cuota (UT)	Tipo (%)
Más de 2.000 hasta 2.500	165	16,00
Más de 2.500 hasta 3.000	245	20,00
Más de 3.000 hasta 4.000	345	24,00
Más de 4.000 hasta 6.000	585	29,00
Más de 6.000	1.165	34,00

No se aplica ningún tipo de recargo en Venezuela.

La unidad tributaria (UT) es un índice de ajuste tributario. Su valor es ajustado por la Administración Tributaria de acuerdo con la inflación. Para el año 2021 su valor es de VEF 20.000.

Ganancias de capital

Las ganancias de capital tributan como renta ordinaria.

Retenciones por pagos internos

Las rentas de trabajo superiores a 1.000 UT están sujetas a retención. El impuesto retenido puede ser acreditado frente a la cuota tributaria final.

Se aplica una retención del 3% a determinados tipos de pagos a las personas físicas residentes.

Los tipos de pago sujetos a retención incluyen:

- las comisiones en general (DN 1808 art.9.2.a y b).
- los honorarios por servicios profesionales abonados por entidades jurídicas y comunidades (DN 1808 art. 9.1.a y b).
- los intereses abonados por entidades jurídicas, excluyendo los intereses sobre ahorros y determinadas inversiones abonados por instituciones financieras (DN 1808 art.9.3.a, b y c).
- las rentas del arrendamiento de bienes inmuebles abonadas por las entidades jurídicas o por los administradores de bienes inmuebles (DN 1808 art.9.12).
- la renta abonada por empresas de seguros a intermediarios o empresas, por los servicios de reparación de daños sufridos por las personas aseguradas (DN 1808 art.9.16).
- la renta abonada a los contratistas o subcontratistas de edificios, o por la provisión de servicios (tipo de retención específico del 1%).
- los pagos de las empresas de tarjetas de crédito, por la venta de bienes o provisión de servicios (tipo de retención específico del 1% en algunos casos) (DN 1808 art.9.14).
- la renta del transporte (tipo específico de retención del 1%) (DN 1808 art.9.15).
- los honorarios por publicidad abonados por las entidades jurídicas (DN 1808 art.9.19).
- los ingresos de la enajenación de acciones de empresas domiciliadas no efectuadas en una Bolsa de Valores (DN 1808 art.9.21).

El impuesto retenido puede ser acreditado frente a los pagos a cuenta o frente a la cuota final del impuesto.

Las personas físicas residentes pueden aplicar un crédito fiscal equivalente al resultado de multiplicar el valor actual de la UT por el tipo de retención y por 83,3334, (factor fijo establecido en las normas), al calcular la retención.

Las ganancias de capital de la enajenación de acciones en el mercado de valores están sujetas a una retención final del **1%** sobre la cuantía bruta (DN 1808 art.9.20).

Retenciones a no residentes

Se analizan:

Dividendos

Los dividendos están exentos de tributación cuando proceden de beneficios previamente sujetos al impuesto sobre la renta. No obstante, los pagos que exceden de los beneficios gravables están sujetos a una retención final del **34%**.

Intereses

Los intereses de fuente venezolana, percibidos por personas físicas no residentes están sujetos a una retención del **34%**.

Los intereses de depósitos a plazo fijo, cédulas hipotecarias, certificados de ahorro y otros instrumentos de ahorro autorizados (LISR art.14-9).

Regalías

A efectos del impuesto, se entiende por regalía, la cuantía abonada por el uso o disfrute de patentes, marcas, derechos de autor, procedimientos o derechos de exploración o explotación de recursos naturales, fijadas en relación con una unidad de producción, de venta, exploración o explotación, cualquiera sea su denominación en el contrato (LISR art.48 párrafo único).

El pago de regalías a personas físicas no residentes está sujeto a una retención final del **34%** sobre el **90%** de la cuantía bruta obtenida por regalías (LISR art.48).

C. Impuesto sobre las Empresas de Hidrocarburos

(Ley Orgánica de Hidrocarburos, publicada el 24-5-06 y sus modificaciones – LOH)

Regalía

El Estado aplica una regalía del **30%** sobre volumen de los hidrocarburos extraídos por las empresas. No obstante, el gobierno puede reducir este tipo hasta un **20%**, en caso de yacimientos maduros o de petróleo extrapesado de la Faja del Orinoco que no serían económicamente explotables con la regalía del **30%** (LOH art.44).

La regalía puede ser abonada en dinero o en especie (LOH art.45).

Por otra parte, las personas que realizan estas actividades están obligadas a abonar los impuestos siguientes (LOH art.48):

Impuesto superficial

Se trata de un impuesto que se aplica sobre la parte de la superficie otorgada que no ha sido explotada, mediante un tipo equivalente a **100 UT** por cada km² (o fracción de este), por cada año transcurrido. Este impuesto se incrementa anualmente en un **2%** durante los primeros **5 años** y en un **5%** en los años subsiguientes (LOH art.48-1).

Impuesto de Consumo Propio

Las empresas petroleras están sujetas a este impuesto a un tipo del **10%** sobre valor de cada m³ de productos derivados de los hidrocarburos producidos y consumidos como combustible en operaciones propias. El impuesto se determina sobre el precio de venta al consumidor final y, en el caso de que el producto no sea vendido en el mercado venezolano, el Ministerio de Energía y Petróleo debe fijar su precio (LOH art.48-2).

Impuesto de Consumo General

Este impuesto ha estado vigente hasta el **1-9-18**

Impuesto de Extracción

Este impuesto se aplica a un tipo del **33,33%**, sobre valor de todos los hidrocarburos líquidos extraídos. El impuesto se abona mensualmente junto con la regalía por la empresa explotadora. El Impuesto de Extracción es deducible de lo abonado por concepto de regalía.

Impuesto de Registro de Exportación

Se trata de un impuesto aplicado a un tipo del **0,1%** sobre el valor de todos los hidrocarburos exportados, calculado sobre el precio de venta.

D.

Contribución Especial por Precios Extraordinarios y Precios Exorbitantes en el Mercado Internacional de Hidrocarburos

(Decreto 8807-12, publicado el 23-2-12 y sus modificaciones)

Hecho imponible

La Contribución Especial se aplica sobre:

- las exportaciones de hidrocarburos líquidos (naturales o mejorados), y productos derivados (D 8807-12 art.6).

- las ventas de hidrocarburos líquidos (naturales y mejorados) y productos derivados por las empresas mixtas a Petróleos de Venezuela (PDVSA) y a sus filiales (D 8807-12 art.8).

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos de las Contribuciones Especiales (D 8807-12 art.6 y 8):

- los exportadores de productos sujetos.
- las empresas mixtas vendedoras de productos gravados a PDVSA.

Base imponible

La base imponible se determina por los volúmenes de productos sujetos. En el caso de las empresas mixtas.

Los sujetos pasivos tienen derecho a descontar los volúmenes de productos sujetos importados para su mezcla o transformación en Venezuela.

Tipo de gravamen

La Contribución se aplica sobre los denominados *precios extraordinarios*⁶ y *exorbitantes*⁷ de los hidrocarburos líquidos y sus derivados, de la forma siguiente:

- **Alícuota por precios extraordinarios:** cuando el promedio mensual de las cotizaciones internacionales de la cesta de hidrocarburos líquidos venezolanos es mayor al precio establecido en la Ley de presupuesto del respectivo ejercicio fiscal, pero igual o inferior a **US\$80** por barril, se aplica un tipo del **20%** sobre la diferencia entre ambos precios (D 8807-12 art.7).
- **Alícuota por precios exorbitantes:** esta alícuota se aplica de acuerdo con los tramos siguientes (D 8807-12 art.9):
 - ♦ Cuando los precios exorbitantes son mayores a **US\$ 80** por barril, pero inferiores a **US\$ 100** por barril, se aplica un alícuota equivalente al **80%** de la cuantía total de la diferencia entre ambos precios.
 - ♦ Cuando los precios exorbitantes son mayores o iguales a **US\$ 100** por barril, pero inferiores a **US\$ 110** por barril, se aplica un alícuota equivalente al **90%** de la cuantía total de la diferencia entre ambos precios.
 - ♦ Cuando los precios exorbitantes son iguales o mayores a **US\$110** por barril, se aplica un alícuota equivalente al **95%** de la cuantía total de la diferencia entre ambos precios.

Liquidación y pago del impuesto

Las Contribuciones Especiales se liquidan mensualmente. El pago se realiza (en la divisa en que se liquidan) al Fondo de Desarrollo Nacional (D 8807-12 art.10).

6 Se entiende por *precios extraordinarios* aquéllos cuyo promedio mensual de las cotizaciones internacionales de la cesta de hidrocarburos líquidos venezolanos, sea mayor al precio establecido en la Ley Anual de Presupuesto del respectivo ejercicio fiscal, pero igual o inferior a **US\$80** por barril (D 8807-12 art.3).

7 Se entiende que por *precios exorbitantes* aquellos cuyo promedio mensual de las cotizaciones internacionales de la cesta de hidrocarburos líquidos venezolanos, sea mayor a **US\$80** por barril (D 8807-12 art.4).

E. Impuestos Mineros

(Ley de Minas, publicada el 26-0-1999 y sus modificaciones - LM)

Los titulares de derechos mineros deben abonar los siguientes impuestos (LM art.90):

Impuesto superficial

(LM art.90-1)

Este impuesto se causa a partir del cuarto año de otorgamiento de la concesión. El impuesto superficial sobre **oro y diamantes** se abona trimestralmente en base a los tipos de gravamen (en UT/Ha) incluidos en la **Tabla A** siguiente, de forma acumulativa sobre la superficie total otorgada.

Tabla A: Oro y diamantes

Ha./U.T.	Años				
	4-6	7-9	10-12	13-16	17-20
Hasta 513	0,14	0,16	0,18	0,20	0,22
1.026	0,15	0,17	0,19	0,21	0,23
1.539	0,16	0,18	0,20	0,22	0,24
2.052	0,17	0,19	0,21	0,23	0,25
2.565	0,18	0,20	0,22	0,24	0,26
3.078	0,19	0,21	0,23	0,25	0,27
3.591	0,20	0,22	0,24	0,26	0,28
4.104	0,21	0,23	0,25	0,27	0,29
4.617	0,22	0,24	0,26	0,28	0,30
5.130	0,23	0,25	0,27	0,29	0,31
6.156	0,24	0,26	0,28	0,30	0,32
7.182	0,25	0,27	0,29	0,31	0,33
8.208	0,26	0,28	0,30	0,32	0,34
9.234	0,27	0,29	0,31	0,33	0,35
10.260	0,28	0,30	0,32	0,34	0,36
11.286	0,29	0,31	0,33	0,35	0,37
12.312	0,30	0,32	0,34	0,36	0,38

Para los demás minerales, el impuesto superficial se determina en base a los tipos indicados en la **Tabla B** siguiente:

Tabla B: Otros minerales

Ha./U.T.	Años				
	4-6	7-9	10-12	13-16	17-20
	0,14	0,16	0,18	0,20	0,22

Una vez iniciada la explotación de la concesión se produce una reducción del impuesto de explotación del impuesto superficial correspondiente al mismo periodo, hasta su concurrencia con este.

El pago del impuesto debe realizarse en las Oficinas Receptoras de Fondos Nacionales, una vez efectuada la liquidación por parte de la Oficina Liquidadora correspondiente del Ministerio de Energía y Minas.

Impuesto de explotación

(LM art.90-2)

Este impuesto se devenga desde el momento de extracción del mineral y se abona (en dinero o en especie), dentro de los primeros **15** días continuos del mes siguiente al de la extracción, en base a los tipos siguientes:

- El **3%** del valor comercial en Caracas del mineral refinado, en el caso de oro, plata, platino y metales asociados a este último.
- El **4%** del valor comercial en Caracas, en caso de diamantes y demás piedras preciosas.
- El **3%** calculado sobre su valor comercial en la mina, para otros minerales, incluyendo los costes de extracción, pero no los de transporte.

No obstante, el gobierno puede acordar una reducción del impuesto de explotación, hasta el **1%**, cuando las condiciones lo aconsejen (LM art.90-1 párrafo 1º).

En caso de prórroga de concesiones se aplica la última escala del impuesto superficial, desde el inicio de la prórroga hasta su culminación (LM art.90-1 párrafo 4º).

Regalía minera

(D 2165-15 art.27)

El Estado aplica una regalía, que oscila entre el **3%**, hasta el **13%**, sobre el valor del producto final de las cantidades de oro y otros minerales estratégicos extraídos en los yacimientos venezolanos. El gravamen puede ser abonado o en especie.

F. Aporte al Fondo Nacional para la Ciencia, Tecnología e Innovación

(Decreto N° 1411, publicado el 18-11-2014 y sus modificaciones)

La Ley de Ciencia, Tecnología e Innovación establece una contribución especial obligatoria a abonar por las personas jurídicas (residentes y no residentes) y otras entidades (públicas y privadas) que realizan actividades en Venezuela que han obtenido unos ingresos brutos anuales superiores a **100.000 UT** en el ejercicio fiscal anterior. En el caso de no residentes, la contribución se aplica sólo sobre sus rentas de fuente venezolana.

La contribución se abona con carácter anual y el tipo impositivo varía en función de la actividad realizada por el contribuyente (D 1411 art.2):

- Casinos, empresas comercializadoras de bebidas alcohólicas y productos del tabaco: **2%**.
- Empresas privadas que realizan actividades contempladas en la *Ley Orgánica de Hidrocarburos* y empresas que realizan actividades mineras: **1%**.
- Empresas públicas que realizan actividades contempladas en la *Ley Orgánica de Hidrocarburos* y empresas que llevan a cabo actividades mineras: **0,5%**.
- cualquier otra actividad: **0,5%**.

Liquidación y pago del impuesto

El aporte se liquida y abona ante el Fondo Nacional para la Ciencia, Tecnología e Innovación (FONACIT), durante el trimestre posterior al cierre del ejercicio fiscal correspondiente (D 1411 art.3).

Los aportes por la contribución son deducibles a efecto del ISR.

G. Contribución Especial de Realización de Actividades de Servicios Turísticos

(Ley Orgánica de Turismo: Decreto N° 1441, publicado el 18-11-2014)

El artículo 52 de esta Ley, establece la denominada *Contribución Especial para la Prestación del Servicio Turístico*, destinada a la financiación de la formación, promoción, construcción y mantenimiento de la estructura de la actividad turística venezolana y para la financiación del INATUR, sin perjuicio de las atribuciones tributarias de los municipios.

Hecho imponible

(D 1441 art.52)

El hecho imponible está constituido por la realización de actividades de servicios turísticos en territorio venezolano. El hecho imponible se produce, aunque no se hayan cumplido las formalidades y obtenido las autorizaciones correspondientes para el ejercicio de la actividad (D 1441 art.52).

Sujeto pasivo

(D 1441 art.52)

Son sujetos pasivos de esta contribución especial las personas físicas o jurídicas (públicas o privadas) que realizan actividades de prestación de servicios turísticos dentro de Venezuela.

Base imponible

(D 1441 art.52)

La base imponible está conformada por la totalidad de los ingresos brutos mensuales obtenidos por los sujetos pasivos. Forman parte de su base imponible los ingresos brutos provenientes de fuente territorial y extraterritorial.

Tipo de gravamen

(D 1441 art.52)

El tipo impositivo de la contribución especial es del **1%**, aunque se aplican exenciones totales o parciales, cuando existan circunstancias excepcionales que afectan gravemente a la vida económica del país. Asimismo, se aplica una exención temporal a los pequeños prestadores de servicios turísticos.

La contribución especial no puede ser trasladada al usuario final.

Liquidación y pago del impuesto

(D 1441 art.53)

La contribución tiene carácter mensual y su declaración y pago se efectúa dentro de los **15 días** continuos siguientes al término del periodo impositivo.

H.

Aporte Ley de Drogas

(Ley Orgánica de Drogas, publicada el 15-9-2010 y sus modificaciones - LOD)

Esta Ley tiene por objeto establecer los mecanismos y medidas de control, vigilancia y fiscalización de los estupefacientes, sustancias psicotrópicas y demás sustancias químicas utilizadas para la fabricación de estos productos.

En el capítulo IV de esta norma, se establecen una serie de proyectos de prevención, en el ámbito laboral y social, que deben ser financiados por el Fondo Nacional Antidrogas, para lo cual se establecen los dos mecanismos de financiación siguientes:

Aporte

(LOD art.32)

Las personas jurídicas privadas, consorcios y entes públicos con fines empresariales, que ocupan **50** o más trabajadores, están obligados a liquidar el equivalente al **1%** de sus beneficios del ejercicio ante el Fondo Nacional Antidrogas, dentro de los **60** días continuos contados a partir del cierre del ejercicio fiscal respectivo.

Las personas jurídicas pertenecientes a grupos económicos deben consolidarse al objeto de cumplir con la norma.

Contribución especial

(LOD art.34)

Por otra parte, las personas jurídicas fabricantes o importadores de bebidas alcohólicas, tabaco y sus mezclas, están obligadas a liquidar el equivalente al **2%** de sus beneficios del ejercicio, destinado a la ejecución de planes, programas y proyectos relacionados con la creación, construcción, restauración, mantenimiento y funcionamiento de centros de tratamiento de las adicciones y para apoyar planes, programas y proyectos de prevención integral. Esta contribución especial debe ser declarada y liquidada ante el Fondo Nacional Antidrogas dentro de los **60** días continuos contados a partir del cierre del correspondiente ejercicio fiscal.

I.

Aporte al Fondo Nacional del Deporte

(Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física, publicada el 23-8-2011 y sus modificaciones - LODAFEF)

La Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física (LODAFEF), de 23 de agosto de 2011, establece el denominado Fondo Nacional del Deporte, que se financia con los aportes realizados por empresas u otras organizaciones (públicas y privadas) que realizan actividades lucrativas en Venezuela (LODAFEF art.47).

El aporte a cargo de las empresas u otras organizaciones es del **1%** de la utilidad neta o ganancia contable anual, cuando ésta supere las **20.000 UT**. El aporte no es deducible del Impuesto Sobre la Renta (LODAFEF art.48).

J.

Contribuciones Parafiscales de la Ley de Infogobierno

(Ley de Infogobierno, publicada el 17-10-2013 y sus modificaciones - LINFO)

La ley de Infogobierno, de 17 de octubre de 2013, tiene por objeto establecer los principios y bases que rigen el uso de las tecnologías de la información en los poderes públicos, promoviendo su desarrollo, garantizando la independencia tecnológica y la seguridad y defensa de Venezuela.

El Título III de la norma, establece dos tipos de recursos económicos destinados a financiar los objetivos de la Ley, que son:

- Las contribuciones parafiscales, y;
- Determinadas tasas y contribuciones especiales

Aquí sólo se analizan las denominadas contribuciones parafiscales siguientes:

Contribuciones por actividades comerciales

(LINFO art.60)

Son sujetos pasivos de estas contribuciones, las **personas jurídicas** dedicadas a la importación, distribución y comercialización de software privativo al Poder Público. La contribución se aplica sobre el beneficio neto del ejercicio de los sujetos pasivos, a un tipo del **2,5%** y debe ser abonada a la Comisión Nacional de Tecnologías de Información en los **90** días siguientes al cierre del ejercicio fiscal.

Contribución por servicios:

(LINFO art.61)

En este caso, se consideran sujetos pasivos de esta contribución a las personas que prestan servicios de software privativos al Poder Público. La contribución se aplica sobre el beneficio neto del ejercicio, a un tipo del **1,5%** y debe ser abonada a la Comisión Nacional de Tecnologías de Información, en los **90** días siguientes al cierre del ejercicio fiscal.

En ambos casos, las cuantías abonadas por los sujetos pasivos por estas contribuciones resultan acreditables frente al Impuesto sobre la Renta.

II. Impuestos sobre la Propiedad

- A. Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos
- B. Impuesto a los Grandes Patrimonios

A. Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos - ISD

(Decreto N° 360 de 05.10.1999. Modificado por el Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, publicado el 22-10-1999)

Venezuela aplica el denominado *Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos*, sobre el valor neto de las transmisiones de bienes en caso de fallecimiento o donaciones inter vivos.

Sujetos Pasivos

Se consideran sujetos pasivos del impuesto a los beneficiarios de herencias y legados que incluyen bienes muebles o inmuebles, derechos o acciones situados en Venezuela (LISD art.2).

A efectos del impuesto, se entienden situados en Venezuela (LISD art.3):

- Las acciones, obligaciones y títulos valores emitidos (dentro y fuera de Venezuela) por sociedades domiciliadas o constituidas en Venezuela.
- Las acciones, obligaciones y títulos valores emitidos (fuera de Venezuela) por sociedades extranjeras, propiedad de personas domiciliadas en Venezuela.
- Los derechos o acciones sobre bienes localizados en Venezuela.
- Los derechos personales o de obligación cuya fuente jurídica se haya realizado en Venezuela.

Los herederos y legatarios responden individual y particularmente del impuesto que recae sobre su propia cuota (LISD art.4).

Base Imponible

(LSUCE art.15)

La base imponible está constituida por el patrimonio neto del causante, que se determina restando de la cuantía total de los bienes que forman el activo, la totalidad de las cargas que forman el pasivo. En la determinación del patrimonio neto hereditario no se incluyen los bienes exentos, ni los desgravados (LISUCE art.15).

La cuota líquida del heredero se determina en base al patrimonio neto del causante, una vez restado el valor de los legados y cargas establecidos por éste en beneficio de terceros y aplicadas las exoneraciones a las que tiene derecho (LISUCE art.16).

Tipo de gravamen

El impuesto de sucesiones y donaciones se aplica sobre la parte líquida correspondiente a cada heredero o donatario, en base a la siguiente escala de tipos progresivos, teniendo en cuenta, asimismo, su parentesco con el fallecido o el donante (LISD art.7).

Categoría	Relación del beneficiario
I	Ascendientes, descendientes, cónyuge e hijos adoptivos
II	Hermanos, sobrinos
III	Otros colaterales de 3er y 4º grado
IV	Afines, otros parientes y extraños

Base imponible (UT)	I (%)	II (%)	III (%)	IV (%)
Hasta 15	1	2,5	6	10
Desde 15,01 a 50	2,5	5	12,5	15
Desde 50,01 a 100	5	10	20	25
Desde 100,01 a 250	7,5	15	25	30
Desde 250,01 a 500	10	20	30	35
Desde 500,01 a 1.000	15	25	35	40
Desde 1.000,01 a 4.000	20	30	40	45
Más de 4.000	25	40	50	55

La cuota tributaria resultante de la aplicación de las tarifas anteriores puede ser minorada por alguna de las siguientes reducciones aplicables por los beneficiarios de la herencia, legado o donación. La deducción, que no podrá exceder **100 UT** por beneficiario, sólo puede ser aplicada cuando la suma conjunta de la base imponible y el patrimonio neto no excede de **500 UT**. El beneficiario sólo puede optar por una única deducción, incluso si cae en más de una categoría.

Si el patrimonio neto y la base imponible del beneficiario es:

Beneficiario	Máximo 500 UT (Reducción fiscal en %)	Máximo 250 UT (Reducción fiscal en %)
Cónyuge, hijos menos de 21	20	40
Mayores de 60 años, personas total y permanentemente discapacitadas	15	30
Persona permanentemente discapacitada pero sólo parcialmente	12,5	25
Herederos/legatarios con hijos dependientes	2,5	5

Exenciones

(LISD art.8)

Se aplica una exención a:

- Los entes públicos territoriales.
- La cuota hereditaria correspondiente a los ascendientes, descendientes, cónyuge, y padres e hijos por adopción, cuando no excedan de **75 UT**.
- Las entidades públicas no territoriales de beneficencia y de asistencia o protección social, siempre que destinen los bienes recibidos, o su producto, al cumplimiento de esos fines.

Por su parte, el gobierno puede exonerar del impuesto a (LISD art.9):

- Las entidades públicas de carácter científico, docente, artístico, cultural, deportivo, recreacional o de índole similar.
- Las entidades privadas (sin fines de lucro) de asistencia, protección social, religiosas o que realicen las actividades indicadas en el epígrafe anterior.
- Las fundaciones instituidas testamentariamente dedicadas a los fines previstos en los apartados anteriores.

- La parte de la herencia formada por acciones emitidas por sociedades anónimas, hasta una cuantía de **500 UT**, y la representada por inversiones realizadas en centros de actividades turísticas, hasta una cuantía de **500 UT**.
- La parte de la herencia formada por depósitos en entidades financieras autorizadas, destinados a inversiones en títulos emitidos por estas, hasta una cuantía de **500 UT**.
- Los beneficiarios de herencias constituidas únicamente por fondos agrícolas en explotación que constituyan la pequeña y mediana propiedad.

Asimismo, no forman parte de la herencia y, por tanto, se excluyen de (LISD art.10):

- La vivienda habitual del causante, transmitida a los ascendientes, descendientes, cónyuge y padres e hijos por adopción.
- Las cuantías derivadas de prestaciones o indemnizaciones laborales, seguros y montepíos con ocasión de la muerte del causante.
- El ajuar doméstico. La exención no se aplica a las joyas y objetos artísticos valiosos, ni a archivos de valor histórico cualificados.
- Los correspondientes a entres públicos territoriales cuando concurren otros herederos o legatarios.

Liquidación y pago del impuesto:

Los sujetos pasivos deben presentar dentro de los **180** días posteriores a la apertura de la sucesión una declaración jurada del patrimonio gravado (LISD art.27).

La obligación de presentación subsiste aun cuando el pasivo de la herencia sea superior al activo (LISD art.29).

La liquidación de estos impuestos debe ser efectuada por los herederos y legatarios en el mismo formulario de la declaración y con base en su contenido. Mediante resolución del Ministerio de Finanzas podrá ordenarse que los contribuyentes sujetos efectúen el pago en una oficina receptora de fondos nacionales, los impuestos correspondientes, a la liquidación prevista en el encabezamiento de este artículo con las modalidades y dentro de los plazos que en ella se señalen (LISD art.36).

B. Impuesto a los Grandes Patrimonios

(Ley del Impuesto a los Grandes Patrimonio, publicada el 3-7-2019 y sus modificaciones - LIGP)

El denominado *Impuesto a los Grandes Patrimonios* grava el patrimonio neto de las personas físicas y jurídicas (calificadas como sujetos pasivos especiales por la Administración Tributaria Nacional), con un patrimonio igual o superior a **150.000.000 UT** (LIGP art.1).

Hecho imponible

(LIGP art.3)

El hecho imponible está constituido por la propiedad o posesión del patrimonio atribuible a los sujetos pasivos del impuesto (LIGP art.3).

El hecho imponible se perfecciona y el impuesto se devenga el **30** de septiembre de cada año (LIGP art.11).

Sujeto pasivo

Los sujetos pasivos del impuesto calificados como especiales tributan de acuerdo con los criterios territoriales siguientes (LIGP art.4):

- Las personas físicas y jurídicas residentes en Venezuela: por la totalidad del patrimonio, con independencia del lugar de localización de los bienes o del ejercicio de los derechos.
- Las personas físicas y jurídicas no residentes en Venezuela: por los bienes localizados y los derechos ejercibles en Venezuela.
- Las personas físicas y jurídicas calificadas como sujetos pasivos especiales de nacionalidad venezolana no residentes o no domiciliadas en el país, por los bienes localizados en Venezuela y por los derechos ejercibles en el país.

Por otra parte, las personas y entidades con establecimiento permanente en Venezuela tributan por la totalidad del patrimonio atribuible al establecimiento permanente, con independencia del lugar de localización de los bienes o del ejercicio de los derechos.

A efectos del impuesto, se consideran localizados en Venezuela (LIGP art.5):

- Los derechos reales sobre inmuebles localizados en Venezuela.
- Las naves, aeronaves, buques, accesorios de navegación y vehículos automóviles registrados en Venezuela, así como los registrados fuera de Venezuela, que han permanecido en Venezuela al menos **120** días (continuos o discontinuos) durante el periodo impositivo.
- Los títulos, acciones, participaciones y otros títulos valores emitidos por sociedades venezolanas.
- Las piedras preciosas, minerales, obras de arte y joyas.

Las personas físicas se consideran residentes en Venezuela cuando (LIGP art.6):

- Permanecen en Venezuela por un periodo (continuo o discontinuo) superior a **183** días en el período impositivo.
- El núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos se localiza (directa o indirectamente) en Venezuela.
- Se trata de nacionales venezolanos y funcionarios públicos o empleados del Estado, incluso cuando el núcleo principal de sus actividades económicas se localiza fuera de Venezuela.
- Se trata de nacionales venezolanos residentes en una jurisdicción de baja tributación, que no ha suscrito un acuerdo de intercambio de información con Venezuela.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas residen en Venezuela, cuando (LIGP art.7):

- Disponen de la vivienda principal en Venezuela.
- Disponen de nacionalidad venezolana.
- Su cónyuge (no separado legalmente) o sus hijos menores dependientes se consideran residentes en Venezuela.

Asimismo, se consideran residentes en Venezuela a aquellas entidades jurídicas (LIGP art.8):

- Constituidas de acuerdo con las leyes venezolanas.
- con domicilio fiscal en Venezuela.
- que tienen su sede de dirección efectiva en Venezuela.

Se entiende que las personas y entidades no residentes disponen de un establecimiento permanente en Venezuela, cuando realizan sus actividades (total o parcialmente) en instalaciones o lugares de cualquier naturaleza, o por medio de sus empleados, apoderados, representantes o de otro personal contratado para ese fin (LIGP art.9).

Las personas o las entidades sin personalidad jurídica no residentes que dispone de varios centros de actividad en Venezuela deben tributar conjuntamente (LIGP art.10).

Exenciones

(LIGP art.13)

Se encuentran exentos del impuesto:

- El Estado y demás entes político territoriales.
- El Banco Central de Venezuela.
- Los entes funcionales descentralizados.
- La vivienda principal registrada en la Administración Tributaria.
- El ajuar doméstico. Las prestaciones sociales y laborales, incluidos los aportes y rendimientos de fondos de ahorro y cajas de ahorro de los trabajadores.
- Los bienes y derechos de propiedad comunal.
- Los activos (agrícolas, pecuarios, acuícolas, piscícolas y pesqueras) del contribuyente, que constituyen su actividad principal y se efectúan a nivel primario.
- Las obras propias de los artistas mientras sean propiedad del autor.
- Los bienes propiedad de las misiones diplomáticas y consulares situados en Venezuela, a condición de reciprocidad.

Base imponible

(LIGP art.15)

La base imponible del impuesto está constituida por el valor total de los bienes y derechos, una vez excluidos los pasivos y las cargas o gravámenes que inciden sobre los bienes, así como los bienes y derechos exentos (LIGP art.15).

La normativa del impuesto establece las siguientes valoraciones para los bienes sujetos:

- **Inmuebles** (urbanos o rurales) **localizados en Venezuela:** por la cuantía mayor resultante del valor catastral, el valor de mercado y el precio de adquisición actualizado (LIGP art.16).
- **Inmuebles localizados fuera de Venezuela:** por la cuantía mayor correspondiente al valor asignado en el país de localización del inmueble o su precio de mercado a 30 de septiembre de cada año (LIGP art.17).
- **Derechos de multipropiedad:** por la cuantía mayor correspondiente al precio de adquisición y su cotización de mercado a 30 de septiembre de cada año (LIGP art.18).

- **Acciones y participaciones** (LIGP art.19):
 - ◆ **Cotizadas** en bolsa o en mercados organizados: por su cotización a **30** de septiembre de cada año.
 - ◆ **No cotizadas**: por el valor resultante de dividir la cuantía del capital (más reservas) del último balance aprobado al cierre del periodo de imposición del impuesto sobre la renta, entre el número de títulos, acciones o participaciones representados.
- **Joyas, objetos de arte y antigüedades**: por la cuantía mayor resultante del precio de adquisición actualizado y el de mercado a **30** de septiembre de cada año (LIGP art.20).
- **Derechos reales**: por el valor asignado al bien, de acuerdo con las reglas siguientes (LIGP art.21):
 - ◆ Las hipotecas, prendas y anticresis: se valoran por la cuantía de la obligación o capital garantizado, incluidos los intereses, indemnizaciones, cláusulas penales u otros conceptos similares.
 - ◆ Los demás derechos reales no incluidos anteriormente: por el capital o por el precio pactado en su constitución, siempre que no sean inferiores al de mercado en condiciones de libre competencia.
- **Otros bienes y derechos**: por la cuantía mayor resultante del precio de mercado y el de adquisición actualizado (LIGP art.22).

Tipo de gravamen

(LIGP art.23)

El tipo impositivo aplicable es del **0,25%**, aunque el gobierno dispone de la potestad de elevarlo hasta el **1,5%** (LIGP art.23).

El Ejecutivo Nacional puede establecer tarifas progresivas conforme al valor patrimonial.

El impuesto se causa anualmente sobre el valor del patrimonio neto al **30** de septiembre de cada año (LIGP art.24).

Excepcionalmente, se considera concluido el período de imposición cuando:

- Se produce la muerte del contribuyente.
- Se extingue la persona jurídica o la entidad sin personalidad jurídica.
- La persona o entidad sin personalidad jurídica, cambia su residencia al extranjero.
- Cuando se produce la transformación de la forma jurídica de la persona o entidad y ello determina la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

Liquidación y pago del impuesto

(LIGP art.25)

La declaración y pago de este impuesto debe efectuarse en el plazo y bajo las formas y modalidades establecidas por la Administración Tributaria.

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

A. Impuesto al Valor Agregado

(Ley: Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Impuesto al Valor Añadido, publicado el 29-1-2020 – LIVA; Reglamento: Decreto N° 206, publicado el 12-7-1999 y sus modificaciones -RLIVA)

Hecho Imponible

(LIVA art.3)

El hecho imponible del impuesto está constituido por (LIVA art.3):

- La **venta** de bienes muebles corporales, así como el retiro o desincorporación de estos, realizado por los contribuyentes.
- Las **importaciones** definitivas de bienes muebles.
- Las **prestaciones** (onerosas) **de servicios** en Venezuela (incluidos los provenientes del exterior), así como el autoconsumo de los anteriores por parte de los sujetos pasivos.
- Las **exportaciones** de bienes muebles corporales y de servicios.

El hecho imponible se perfecciona y el impuesto se devenga (LIVA art.13):

- En las **ventas** de bienes muebles corporales (LIVA art.13-1):
 - ◆ A entes públicos: en el momento de emisión de la orden de pago correspondiente.
 - ◆ En los demás casos: en el momento de emisión de la factura o se abone el precio o desde el momento de entrega de los bienes, lo que ocurra primero.
- En las **importaciones** definitivas de bienes muebles: en el momento de registro de la declaración aduanera (LIVA art.13-2).
- En las **prestaciones de servicios** (LIVA art.13-3):
 - ◆ de electricidad, telecomunicaciones, aseo urbano, televisión por cable u otro medio: en el momento de emisión de la factura por parte del prestador del servicio.
 - ◆ de **tracto sucesivo** (distintos de los mencionados anteriormente): en el momento de emisión de la factura, de su realización o cuando se efectúa el pago (total o parcial), lo que ocurra primero.
 - ◆ **prestados a entidades públicas**: en el momento de emisión de la orden de pago.
 - ◆ **procedentes del exterior** (servicios tecnológicos, instrucciones y patentes no susceptibles de procedimientos aduaneros): en el momento de su recepción por el beneficiario.
 - ◆ En los demás casos: en el momento de emisión de la factura, de su prestación, pago, entrega o puesta a disposición del adquirente, lo que ocurra primero.
- En las **exportaciones** de bienes muebles corporales: en el momento de su salida definitiva del territorio aduanero venezolano (LIVA art.13-4).

Por el contrario, no se encuentran sujetos al impuesto (LIVA art.16):

- Las **importaciones no definitivas** de bienes muebles.
- Las ventas de bienes muebles **intangibles** (acciones, bonos, cédulas hipotecarias, efectos mercantiles, facturas, obligaciones y otros títulos y valores mobiliarios (públicos o privados) y otros títulos representativos de actos no considerados hechos imponibles).
- Los **préstamos** en dinero.

- Las operaciones y servicios realizadas por los bancos, entidades financieras, empresas de arrendamiento financiero, y los fondos de (mercado monetario, de ahorro, de pensiones, de retiro y previsión social), las bolsas de valores y las cooperativas y entidades de ahorro y préstamo.
- Las operaciones realizadas por las **entidades aseguradoras** y sus agentes.
- Los servicios prestados en relación de dependencia.
- Las actividades y operaciones realizadas por las entidades dedicadas a la administración de tributos.

La no sujeción anterior implica que las operaciones mencionadas en este artículo **no generan el impuesto al valor agregado**. No obstante, las personas que realizan operaciones no sujetas, están obligadas a soportar el impuesto en sus compras, importaciones y recepción de servicios gravados (LIVA art.16 párrafo único).

Sujeto Pasivo

A efectos del impuesto:

Se consideran **contribuyentes ordinarios** del impuesto, los importadores habituales, los industriales y comerciantes, los prestadores habituales de servicios, y, en general, todas las personas físicas o jurídicas que realizan actividades, negocios jurídicos u operaciones, que constituyen hechos imponible (LIVA art.5).

También se considera contribuyentes ordinarios:

- Las **empresas de arrendamiento financiero y los bancos universales**: por las operaciones de arrendamiento financiero o leasing, sólo sobre la porción del pago correspondiente a la amortización, excluidos los intereses (LIVA art.5 párrafo primero).
- Los **almacenes generales de depósito**: por la prestación del servicio de almacenamiento, excluida la emisión de títulos valores con la garantía de los bienes depositados (LIVA art.5 párrafo segundo).

Por otra parte, se consideran **contribuyentes ocasionales** a los importadores no habituales de bienes muebles corporales (LIVA art.6).

Asimismo, se consideran **contribuyentes formales**, los sujetos que realizan exclusivamente actividades u operaciones exentas o exoneradas del impuesto (LIVA art.8).

Son **responsables** del pago del impuesto (LIVA art.9):

- Los adquirentes de bienes muebles y los perceptores de servicios no domiciliados en Venezuela.
- Los adquirentes de bienes muebles (exentos o exonerados), cuando el beneficio esté condicionado por la específica destinación que se le debe dar a los bienes y posteriormente, éstos sean utilizados para un fin distinto.

Base Imponible

La base imponible del impuesto está constituida:

- en las **ventas** (al contado o a crédito) de bienes muebles: por el precio incluido en la factura, siempre que no sea inferior al de mercado (LIVA art.20).

- ◆ En la venta de **alcoholes**, licores y demás especies alcohólicas o de **cigarrillos** y demás manufacturas del tabaco, por parte de contribuyentes industriales: por el precio de venta, excluida los demás impuestos.
- En las **importaciones** de bienes: por su valor aduanero, más los tributos y gastos causados por la importación, con excepción del IVA y de los impuestos sobre el alcohol, bebidas alcohólicas y productos del tabaco (LIVA art.21).
- En las **prestaciones de servicios** (internas o provenientes del exterior): por el precio total facturado. Cuando el precio incluye la transferencia o entrega de bienes muebles o su adhesión a bienes inmuebles, su valor se agrega a la base imponible (LIVA art.22).

En cualquier caso, en la determinación de la base imponible, los contribuyentes deben incluir todos los conceptos adicionales al precio de la operación. Concretamente los siguientes (LIVA art.23):

- Los ajustes y actualizaciones de precios; las comisiones; los intereses; los gastos de todo tipo (o su reembolso), distintos de las cuantías abonadas por el comprador o receptor del servicio, excluyéndose los reajustes de las cuantías ya gravadas previamente por el IVA.
- El valor de los bienes muebles y servicios accesorios (embalajes, fletes, gastos de transporte, de limpieza, de seguro, de garantía, colocación y mantenimiento), siempre que no constituyan una prestación de servicio independiente, en cuyo caso se gravan de forma separada.
- El valor de los envases y depósitos para asegurar la devolución de los envases utilizados, con ciertas excepciones.
- Los tributos causados por las operaciones gravadas, con excepción del IVA y los aplicados sobre el alcohol, bebidas alcohólicas y productos del tabaco.

Asimismo, los contribuyentes deben deducir de la base imponible las rebajas de precios, bonificaciones y descuentos normales del comercio, otorgados a los compradores o receptores de servicios en relación con hechos determinados, tales como el pago anticipado, el monto o el volumen de las operaciones (LIVA art.24).

Tipo de gravamen

El tipo general aplicable a las operaciones gravadas es del **16%** (LIVA art.63).

No obstante, se aplica un tipo reducido del **8%** a (LIVA art.64):

- Las **ventas e importaciones** de los alimentos y productos para consumo humano siguientes:
 - ◆ Ganado caprino, ovino y especies menores destinados al matadero.
 - ◆ Ganado caprino, ovino y especies menores para la cría.
 - ◆ Carnes en estado natural, refrigeradas, congeladas, saladas o en salmuera, con algunas excepciones.
 - ◆ Mantecas.
- Las **importaciones y ventas** de minerales y alimentos líquidos o concentrados para animales, así como las materias primas utilizadas en su elaboración.
- Las **prestaciones de servicios** profesionales a los poderes públicos (en los que predomina la actividad intelectual), distintas de actividades comerciales.
- El **transporte aéreo** nacional de pasajeros.

El tipo aplicable a las **exportaciones** de bienes y servicios es del **0%** (LIVA art.27).

Se aplica un tipo adicional del **15%** (LIVA art.61).

- A las **ventas e importaciones** de determinados bienes de consumo suntuario (LIVA art.61-1):
 - ◆ Vehículos **automóviles** de valor superior o igual a **US\$ 40.000,00**.
 - ◆ **Motocicletas** de valor superior o igual a **US\$ 20.000,00**.
 - ◆ **Aeronaves** destinadas a exhibiciones, publicidad, instrucción, recreación y deporte, así como al uso particular de sus propietarios.
 - ◆ **Buques** destinados a actividades recreativas o deportivas y al uso particular de sus propietarios.
 - ◆ **Máquinas de juegos** activadas con monedas, fichas u otros medios, así como las mesas de juegos destinadas a juegos de envite o azar.
 - ◆ **Joyas y relojes**, cuyo precio sea superior o igual **US\$ 300,00**.
 - ◆ **Armas**, así como sus accesorios y proyectiles.
 - ◆ **Accesorios** para vehículos no incorporados en el proceso de ensamblaje, cuyo precio es mayor o igual a **US\$100**.
 - ◆ **Obras de arte y antigüedades** de precio mayor o igual a **US\$40.000,00**.
 - ◆ Prendas y accesorios de vestir de cuero o pieles naturales de precio mayor o igual a **US\$10.000,00**.
 - ◆ Animales con fines recreativos o deportivos.
 - ◆ Caviar y sus sucedáneos.
- A las **prestaciones de servicios** de (LIVA art.61-2):
 - ◆ Membresía y cuotas de mantenimiento de restaurantes, centros nocturnos o bares de acceso restringido.
 - ◆ **Arrendamiento** o cesión de uso **de buques** destinados a actividades recreativas o deportivas, así como los destinadas al uso particular de sus propietarios; y **de aeronaves** destinadas a exhibiciones, publicidad, instrucción, recreación y deporte, así como las destinadas al uso particular de sus propietarios.
 - ◆ Los prestados por cuenta de terceros, a través de mensajería de texto u otros medios tecnológicos.

Asimismo, se aplica un tipo adicional (que oscila entre el **5%** y el **25%**), a las ventas de bienes (muebles e inmuebles) y prestaciones de servicios realizadas en Venezuela, abonados en moneda extranjera o en cualquier criptomoneda o criptoactivo distinto a los emitidos y respaldados por Venezuela (PETRO). El gobierno tiene la potestad de establecer tipos distintos para determinados bienes y servicios, pero, en ningún caso, pueden exceder los límites previstos anteriormente.

El tipo de gravamen aplicable a las **ventas de hidrocarburos naturales** (efectuadas por las empresas mixtas, a Petróleos de Venezuela, S.A. y a sus filiales), es del **0%**.

Determinación del impuesto

Los contribuyentes deben determinar el impuesto mensual, reduciendo la cuantía del impuesto repercutido (debidamente ajustada, en su caso) por las operaciones gravadas en el periodo (**débito fiscal**), por la del impuesto soportado (**crédito fiscal**) a que tiene derecho. El resultado constituye la cuota del impuesto a abonar en el periodo (LIVA art.32).

Sólo tienen derecho a la deducción de los créditos fiscales soportados por los contribuyentes ordinarios, aquellas operaciones que generan un débito fiscal o están sujetas al tipo **cero**, siempre que:

- Corresponden a costes y gastos propios de la actividad económica habitual del contribuyente.
- No exceden del impuesto que legalmente debido.
- Están amparados en declaraciones, liquidaciones aduaneras y tributarias administrativas o en las facturas legales correspondientes.

El derecho a deducir el crédito fiscal prescribe una vez transcurridos **12** meses.

Los créditos fiscales utilizados exclusivamente en la realización de operaciones gravadas se deducen íntegramente. Por el contrario, los utilizados parcialmente en la realización de operaciones gravadas, sólo pueden deducirse en una proporción equivalente al porcentaje que representan las operaciones gravadas en el total de las operaciones realizadas por el contribuyente en el periodo (LIVA art.34).

Si la cuantía de los créditos fiscales es superior a la de los débitos fiscales (debidamente ajustados), la diferencia constituye un crédito fiscal a favor del contribuyente que puede ser trasladado a los periodos impositivos siguientes (una vez añadidos los créditos de esos periodos), hasta su deducción total (LIVA art.38).

El derecho a deducir el crédito fiscal al débito fiscal es personal de cada contribuyente y no puede ser transferido a terceros, excepto en el caso de exportadores y fusiones o absorciones de sociedades (LIVA art.41).

Exenciones

La normativa del impuesto incluye las siguientes exenciones a:

Las **importaciones** (LIVA art.17):

- de los bienes y servicios mencionados en el artículo 18 (mostrados más adelante).
- efectuadas por agentes diplomáticos y consulares acreditados en Venezuela, a condición de reciprocidad.
- efectuadas por organismos internacionales y sus empleados, en base a convenios internacionales suscritos por Venezuela.
- Efectuadas por entidades exentas, en virtud de tratados suscritos por Venezuela.
- Efectuadas por viajeros, pasajeros y tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos, en base al régimen de equipaje.
- Efectuadas por inmigrantes, de acuerdo con las franquicias aduaneras.
- De bienes donados en el extranjero a entidades sin fines de lucro y a las universidades.
- De billetes y monedas efectuadas por el Banco Central de Venezuela, incluidos los materiales e insumos para su elaboración interna.
- De equipos científicos y educativos por instituciones públicas, dedicadas a la investigación y a la docencia, así como las de equipos médicos por entidades (públicas o privadas) sin fines de lucro.
- Las exenciones anteriores solo proceden en caso de que no exista producción nacional o esta sea insuficiente (LIVA art.17 párrafo único).

A las **ventas** de (LIVA art.18):

- Alimentos y productos para consumo humano que se mencionan a continuación:
 - ◆ Productos vegetales naturales, considerados alimentos, para consumo humano, y las semillas certificadas; los materiales base para la reproducción animal y los insumos biológicos para el sector agrícola y pecuario.
 - ◆ Especies avícolas, los huevos fértiles de gallina; los pollitos, pollitas, pollonas, para la cría, reproducción y producción de carne de pollo; y huevos de gallina.
 - ◆ Harina de origen vegetal, incluidas las sémolas.
 - ◆ Pan y pastas alimenticias.
 - ◆ Huevos de gallina.
 - ◆ Azúcar y papelón, excepto los de uso industrial.
 - ◆ Café tostado, molido o en grano.

- ◆ Atún enlatado en presentación natural.
- ◆ Sardinias enlatadas de hasta **170 gr.**
- ◆ Leche cruda, pasteurizada, en polvo, modificada, maternizada o humanizada y en sus fórmulas infantiles, incluidas las de soya.
- ◆ Queso blanco.
- ◆ Margarina y mantequilla.
- ◆ Carnes de pollo, ganado bovino y porcino (en estado natural, refrigeradas, congeladas, saladas o en salmuera).
- ◆ Animales vivos destinados al matadero (bovino y porcino).
- ◆ Ganado bovino y porcino para la cría.
- ◆ Aceites comestibles, excepto el de oliva.
- Los fertilizantes y el gas natural utilizado como insumo para su fabricación.
- Los medicamentos y agroquímicos, así como los principios activos utilizados para su fabricación, incluidas las vacunas, sueros, plasmas y las sustancias humanas o animales preparadas para uso terapéutico o profiláctico (para uso humano, animal y vegetal).
- Los vehículos automóviles adaptados para personas discapacitadas, sillas de ruedas, marcapasos, catéteres, válvulas, órganos artificiales y prótesis.
- Los diarios, periódicos, y el papel para sus ediciones.
- Los libros, revistas y folletos e insumos de la industria editorial.
- El maíz para la elaboración de alimentos para consumo humano.
- El maíz amarillo para la elaboración de alimentos para animales.
- Los aceites vegetales utilizados como insumos en la elaboración de aceites comestibles, mayonesa y margarina.
- Los minerales y alimentos (líquidos o concentrados) para animales, así como las materias primas utilizadas en su elaboración.
- Sorgo y Soya.

A las **prestaciones de servicios** siguientes (LIVA art.19):

- El transporte terrestre y acuático nacional de pasajeros.
- El transporte terrestre de mercancías.
- Los servicios educativos prestados por instituciones debidamente registradas.
- Los servicios de hospedaje y alimentación a estudiantes, ancianos, personas minusválidas (excepcionales o enfermas), prestados dentro de una institución destinada exclusivamente a servir a estos usuarios.
- Las entradas a entidades sin fines de lucro exentas (parques nacionales, zoológicos, museos, centros culturales, etc.).
- Los servicios médico-asistenciales y odontológicos, de cirugía y hospitalización.
- Las entradas a espectáculos artísticos, culturales y deportivos, cuyo precio no exceda de **2 UT**.
- El servicio de alimentación prestado a alumnos y trabajadores en restaurantes, comedores y cantinas de centros educativos, empresas o similares.
- El suministro de electricidad de uso residencial.
- El servicio de telefonía a través de teléfonos públicos.
- El suministro de agua residencial.
- El aseo urbano residencial.
- El suministro de gas residencial, directo o por bombonas.
- El servicio de transporte de combustibles derivados de hidrocarburos.
- Los servicios de crianza de ganado, incluyendo su reproducción y producción.

Declaración y pago del impuesto

Los contribuyentes y responsables están obligados a declarar y abonar el impuesto correspondiente en el lugar, la fecha y la forma y condición establecido por el Reglamento (LIVA art.47).

Los contribuyentes deben presentar una declaración dentro de los **15 días** siguientes al periodo impositivo y abonar el impuesto en las entidades financieras autorizadas por la Administración Tributaria. No obstante, esta puede establecer fechas y lugares de pago singulares para los contribuyentes y responsables del impuesto calificados como especiales (RLIVA art.60).

La obligación de declarar persiste, incluso en el caso de los contribuyentes que no realizan operaciones y cuando no haya lugar al pago (RLIVA art 61).

IV. Impuestos Selectivos

- A. Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas
- B. Impuesto sobre Cigarrillos y Manufacturas de Tabaco
- C. Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o de Azar
- D. Ley de la Actividad Aseguradora

A.

Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas - IAEA

(Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas, Decreto N° 1418, publicado el 18-11-2014 y sus modificaciones – LIAEA)

Hecho imponible

En términos generales, el impuesto grava la producción, comercialización e importación de alcohol y bebidas alcohólicas destinadas al consumo en Venezuela (LIAEA art.1).

El impuesto se devenga:

- En la producción nacional: en el momento de salida de los establecimientos productores (LIAEA art.15)
- En las importaciones: en el momento del pago de los impuestos a la importación (LIAEA art.17).

Base imponible

La base imponible del impuesto está constituida por la cuantía mayor correspondiente al precio de venta al público o el de mercado (LIAEA art.19).

No obstante, la Administración Tributaria puede determinar de oficio el impuesto (LIAEA art.20).

Por su parte, los productos nacionales exportados o las ventas efectuadas a las zonas francas o puertos libres y a buques o aeronaves, no están gravadas por el impuesto (LIAEA art.21).

Tipo de gravamen

El impuesto **específico** se aplica a los tipos siguientes:

En la **producción nacional**:

- Alcohol etílico: **0,009 UT** por litro de alcohol (LIAEA art.11).
- Bebidas alcohólicas: **0,0135 UT** por cada litro de alcohol.
- Bebidas alcohólicas artesanales: **0,0054 UT** por cada litro.
- Cerveza: **0,0006 UT** por litro (LIAEA art.12).
- Vinos y mistelas: **0,00015 UT** por litro (LIAEA art.13).
- Vinos licorosos y sangrías adicionadas de alcohol: **0,009 UT** por litro.
- Vinos licorosos y sangrías adicionadas de alcohol artesanales: **0,0018 UT** por litro (LIAEA art.13).

En las **importaciones** (LIAEA art.14):

- Ron y aguardiente de caña de azúcar: **0,012 UT** por litro.
- Licores amargos, secos y dulces y otras bebidas no especificadas: **0,0153 UT** por litro.
- Brandy, coñac, güisqui, ginebra y otras bebidas alcohólicas no provenientes de la caña: **0,102 UT** por litro.
- Alcohol etílico: **0,018 UT** por litro.
- Cerveza: **0,0025 UT** por litro.
- Vinos de graduación alcohólica inferior a **14°**: **0,00045 UT** por litro.
- Vinos de graduación superior a **14°**: **0,0025 UT**.
- Sidras de graduación alcohólica inferior a **7°**: **0,00045 UT** por litro.
- Materias primas alcohólicas destinadas a la elaboración de bebidas alcohólicas: **0,003 UT** por cada litro.

Por otra parte, las bebidas alcohólicas (nacionales o importadas) están gravadas con un impuesto **ad valorem** equivalente a la cuantía resultante de aplicar los siguientes tipos de gravamen sobre su precio de venta al público (LIEA art.18):

- Cerveza: **15%**
- Vinos naturales: **35%**
- Otras bebidas incluidas la sangría con o sin adición de alcohol, la mistela y la sidra de hasta **50°**: **50%**.

Liquidación y pago del impuesto

La liquidación de estos impuestos (específico y ad valorem) se efectúa por la Administración Tributaria nacional (LIAEA art.30). En caso de importaciones, la liquidación se efectúa por la Oficina Aduanera.

Ambos impuestos deben ser abonados por los productores. En el caso de importaciones, el impuesto se abona en el mismo momento del pago de estas (LIAEA art.18).

B. Impuesto sobre Cigarrillos y Manufacturas de Tabaco - ICMT

(Ley del Impuesto sobre Cigarrillos y Manufacturas de Tabaco: Decreto N° 1417, publicado el 18-11-2014 y sus modificaciones – LICMT)

Hecho imponible

Este impuesto selectivo grava la importación y producción nacional de cigarrillos, tabaco y otros derivados del tabaco para su consumo en Venezuela (LICMT art.1).

No obstante, se someten a gravamen los productos del tabaco (importados o de producción nacional), destinadas a los almacenes libres de impuestos y las zonas especiales de desarrollo.

Tipo de gravamen

El tipo del impuesto aplicable a los cigarrillos, tabaco, picaduras y otros derivados del tabaco (importados o de producción nacional), destinados al consumo en Venezuela se fija en el **70%** del precio de venta al público (LICMT art.2).

Liquidación y pago del impuesto

(LICMT art.5)

El impuesto se liquida por la Administración Tributaria Nacional. El pago de este impuesto debe efectuarse con anterioridad a la expedición de los productos por los fabricantes.

C. Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o de Azar - IAJEA

(Ley de Impuestos a las Actividades de Juegos de Envite o Azar, publicada el 5-6-2007 y sus modificaciones - LIAJEA)

El denominado *Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o de Azar*, grava las actividades de explotación, operación u organización de juegos tales como: loterías, casinos, salas de bingo, máquinas tragaperras y espectáculos hípicas (LIAJEA art.1).

Hecho imponible

(LIAJEA art.4)

El hecho imponible del tributo está constituido por la explotación u operación de las actividades anteriormente citadas.

Sujeto pasivo

(LIAJEA art.5)

Son sujetos pasivos del impuesto, las personas físicas, jurídicas o entidades económicas dedicadas a la realización de las actividades descritas anteriormente.

A efectos del impuesto, son responsables solidarios del pago del tributo (LIAJEA art.6):

- Los propietarios, arrendadores o cedentes del uso, disfrute y explotación de mesas de juego o máquinas tragaperras, cuando éstos no las exploten directamente.
- Las instituciones oficiales de beneficencia pública y asistencia social, por las actividades efectuadas por los operadores de juegos de lotería.
- Las personas físicas o jurídicas (públicas o privadas) que exploten espectáculos hípicos.

Por el contrario, no se encuentra sujeta al tributo, la organización de juegos sin fines de lucro (LIAJEA art.8).

Base imponible

(LIAJEA art.10)

La base imponible del impuesto está constituida por la cuantía de los ingresos brutos obtenidos en el periodo impositivo.

Tipo de gravamen

(LIAJEA art.10)

Los tipos impositivos aplicables a la base imponible de las actividades gravadas con el impuesto serán los siguientes:

- Operación de **juegos de lotería**: entre un **10%** y un **15%**, aplicable sobre la cuantía de ingresos brutos percibidos durante el periodo impositivo.
- **Apuestas** sobre la explotación de espectáculos hípicos: entre el **10%** y el **15%**, aplicable sobre la cuantía de ingresos brutos percibidos durante el periodo impositivo.
- Explotación de **casinos**: entre **120 UT** y un máximo de **320 UT**, aplicables a cada una de las mesas de juego instaladas en el casino en el periodo impositivo.
- Explotación de **salas de bingo**: entre un **12%** y un **20%**, aplicable sobre la cuantía de ingresos brutos percibidos por jugadas realizadas en la sala de bingo.
- Explotación de **máquinas tragaperras**: entre **40 UT** y **200 UT**.
- Organización de **juegos de envite o azar**: entre un **30%** y un **50%**, aplicable sobre la cuantía de ingresos brutos percibidos en el periodo impositivo.
- **Apuestas deportivas**: entre un **6%** y un máximo del **10%**, aplicable sobre la cuantía de ingresos brutos percibidos en el periodo impositivo.

Exenciones

(LIAJEA art.9)

Se aplica una exención a la explotación u organización de:

- Juegos de loterías por entidades oficiales de beneficencia y asistencia social.
- Espectáculos hípicos realizados en Venezuela por entidades públicas sin fines de lucro.
- Juegos de envite o azar por personas y entidades (públicas o privadas), que destinan los ingresos a fines benéficos, asistencia social, atención a la salud, educación o deporte.

Liquidación y pago del impuesto

(LIAJEA art.12 y 13)

El impuesto se liquida y abona mensualmente. Los contribuyentes están obligados a declarar y pagar, en la forma, condiciones y plazos establecidos al efecto por el SENIAT.

El impuesto no es deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta (Disposición Final 3ª).

Los tipos de gravamen aplicables a las actividades gravadas son fijados en la Ley de Presupuesto Anual (Disposición Final 5ª).

D. Ley de la Actividad Aseguradora

(Ley de la Actividad Aseguradora: Decreto N° 2178, publicado el 30-12-2015, reimpresso el 15-3-2016)

El objeto principal de este Decreto es establecer el marco normativo de control, vigilancia, supervisión, regulación y funcionamiento de la actividad aseguradora. Esta Ley se aplica a la actividad aseguradora (desarrollada en Venezuela, o materializada en el extranjero) realizada por sujetos regulados y por personas físicas o jurídicas que desarrollan este tipo de actividades.

A tal efecto, se constituye la Superintendencia de la Actividad Aseguradora. Entre los recursos disponibles por parte de esta entidad se incluyen las siguientes contribuciones especiales que deben ser aportadas por las empresas de seguros y reaseguros, las sociedades de medicina prepagada, las administradoras de riesgos y las entidades jurídicas dedicadas a la financiación de primas.

Contribución especial

(LAA arts.10 y 11)

Una contribución especial del **2,5%**, que se aplica a las primas netas de contratos de seguros, los ingresos por servicios de planes de salud, los intereses percibidos por la financiación de primas, etc.

Aportes para el Desarrollo Social

(LAA art.135)

Una contribución anual del **3%**, aplicable a las cuotas y primas de seguros y planes de salud.

Aportes para la Investigación y Desarrollo de la Actividad Aseguradora

(LAA art.136)

Un aporte anual de hasta un 5% del beneficio del ejercicio económico, destinado a la investigación y desarrollo de las actividades aseguradoras.

Las contribuciones y aportes son deducibles a efectos del Impuesto sobre la Renta de las entidades sujetas.

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

A. Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras – IGTF

(Ley del Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras:
Decreto N° 2169, publicada el 30-12-2015 y sus modificaciones - LIGTF)

Hecho imponible

(LIGTF art.3)

El hecho imponible del impuesto está constituido por:

- Los débitos en cuentas bancarias, de corresponsalía, depósitos o en cualquier otra clase de instrumentos financieros mantenidos en bancos y otras entidades financieras.
- Las cesiones de cheques, valores y depósitos abonados en efectivo u otro instrumento negociable, a partir del segundo endoso.
- La adquisición de cheques de gerencia en efectivo.
- Las operaciones efectuadas entre bancos y otras instituciones financieras con plazos no inferiores a 2 días hábiles bancarios.
- Las transferencias de valores entre distintos titulares, aun cuando no se produzca un desembolso a través de una cuenta.
- La cancelación de deudas sin intervención del sistema financiero.
- Los débitos en las cuentas de los sistemas de pagos organizados privados, distintos del sistema nacional de pagos.
- Los débitos en cuentas para pagos transfronterizos.

El IGTF se devenga en el momento de realización del débito en la cuenta o de cancelación de la deuda (LIGTF art.10).

Sujeto pasivo

(LIGTF art 4)

Son contribuyentes de este impuesto:

- Las personas jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica, calificadas como grandes contribuyentes.

- Las personas jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica, vinculadas jurídicamente a personas jurídicas o entidades económica sin personalidad jurídica calificadas como grandes contribuyentes.
- Las personas físicas, jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica, que efectúan pagos en nombre de grandes contribuyentes.

La Administración Tributaria puede designar agentes de retención o percepción del impuesto a quienes intervengan en actos u operaciones en las cuales estén en condiciones de efectuar por sí o por interpuesta persona, la retención o percepción del impuesto aquí previsto.

Exenciones

(LIGTF art.8)

Se aplica una exención al pago del este impuesto a:

- El Estado y demás entidades políticas territoriales.
- Las entidades públicas calificadas como grandes contribuyentes.
- El Banco Central de Venezuela.
- El primer endoso de cheques, valores, depósitos pagados en efectivo u otro instrumento negociable.
- Los débitos por la compraventa y transferencia de la custodia en títulos emitidos o avalados por el Estado o el Banco Central de Venezuela y de títulos negociados en la bolsa agrícola y la bolsa de valores.
- Las transferencias entre las cuentas de un mismo titular. La exención no se aplica a cuentas con más de un titular.
- Los débitos en cuentas de las misiones diplomáticas o consulares y de sus empleados acreditados en Venezuela.
- Los débitos por transferencias o cheques personales o de gerencia para el pago de tributos.
- Los débitos o retiros en las cuentas de la Cámara de Compensación Bancaria, de compensación de tarjetas de crédito, de corresponsalía nacional y las cuentas operativas compensadoras de la banca.
- La compraventa de efectivo en la cuenta única mantenida en el Banco Central de Venezuela, por los Bancos y otras Instituciones Financieras.

Base imponible

(LIGTF art.12)

La base imponible está constituida por la cuantía total de cada una de las operaciones gravadas. En el caso de cheques de gerencia, la base imponible está constituida por el importe del cheque.

Tipo de gravamen

(LIGTF art.13)

A partir del 19 de noviembre de 2018, el tipo de gravamen aplicado por cada operación realizada por los denominados grandes contribuyentes es del 2% (Decreto 3.654, Gaceta Oficial del 08/11/2018).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se determina por períodos impositivos de **1 día** (LIGTF art.15).

Los contribuyentes y responsables del impuesto deben declarar y abonar el impuesto conforme a las siguientes reglas (LIGTF art.16):

- **Cada día:** por el impuesto aplicado a los débitos efectuados en cuentas de bancos u otras entidades financieras.
- De acuerdo con el calendario de pagos de las retenciones del IVA para grandes contribuyentes: por el impuesto aplicado sobre la cancelación de deudas mediante el pago u otros mecanismos de extinción, sin mediación de bancos u otras instituciones financieras.
- La declaración y pago del impuesto debe efectuarse de acuerdo con las normas establecidas por la Administración Tributaria.

El impuesto no es deducible a efectos del Impuesto Sobre la Renta (LIGTF art.18).

VI. Impuestos sobre el Comercio Exterior

A. Impuestos de Importación

(Decreto Constituyente de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas, publicado el 29 de enero de 2020).

Como norma general, la importación de bienes en Venezuela está sujeta a derechos aduaneros. Estos derechos son generalmente aplicados sobre el valor CIF del producto importado, excluyendo el IVA.

Generalmente, se aplican los siguientes tipos:

- **20%:** para los bienes terminados.
- **15%:** para los bienes de capital.
- **10%:** para los bienes intermedios.
- **5%:** para las materias primas.

Un tipo de hasta el **35%** puede ser aplicado sobre la importación de determinados bienes. El gobierno puede establecer recargos o derechos adicionales hasta un **60%** de los derechos ordinarios.

VII. Regímenes Simplificados

No se aplican en Venezuela.

VIII. Otros

No se aplican este tipo de impuestos en Venezuela

Sección 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

- I. Impuesto sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Otros

I. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

A. Impuesto sobre Actividades Económicas - IAE

(Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada el 28-12-2010 y sus modificaciones - LOPPM arts.204-226; Reforma de la Ordenanza del Impuesto de Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar N° 4631-A, de 1-12-2020 – Alcaldía de Caracas - IAE)

Hecho imponible

(Ord. 4631-A art.3)

El hecho imponible del IAE está constituido por el ejercicio habitual de actividades lucrativas de carácter independiente en la jurisdicción del Municipio de Caracas.

Sujeto pasivo

Se consideran sujetos pasivos a las personas obligadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la Ordenanza, bien como contribuyentes o como responsables (Ord. 4631-A art.5).

Se considera contribuyente a los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible (Ord. 4631-A art.6).

Por otra parte, se considera responsable al sujeto pasivo que, no siendo contribuyente, está obligado a cumplir las obligaciones atribuidas a este. La Ordenanza establece una larga lista de personas (Ord. 4631-A art.7).

Base imponible

(Ord 4631-A. art.8)

La base imponible está constituida por los ingresos brutos generados en el periodo impositivo, por las actividades económicas ejercidas en la jurisdicción del Municipio de Caracas.

No obstante, la Ordenanza establece las definiciones de la base imponible correspondiente a las siguientes actividades:

- **Actividades financieras:** por los ingresos brutos obtenidos como remuneración o pago por su intermediación o por los servicios prestados.
- **Comisionistas** (agencias de publicidad, administradores y corredores de inmuebles y seguros, concesionarios de vehículos, agencias de viajes): por la cuantía de honorarios, comisiones o demás remuneraciones percibidas.
- **Casinos y salas de bingo:** por las cuantías de dinero no destinado al pago de premios.
- **Concesionarios de vehículos:** por el margen de comercialización o el producto o porcentaje de ganancia percibido.

Tipo de gravamen

(Ord 4631-A. art.38)

La cuantía del IAE se determina:

- Aplicando a la cuantía de la base imponible (ingresos brutos) los tipos de gravamen indicados en la Tabla de la Clasificación de Actividades Económicas vigente en **2021**.
- En caso de ejercicio de varias actividades, el IAE se determina y liquida aplicando a los ingresos brutos generados por cada actividad, los tipos de gravamen correspondientes de la tabla:
 - ♦ Cuando no resulta posible discriminar o determinar la base imponible o ingresos brutos derivados de cada actividad, el IAE se determina aplicando a todos los ingresos brutos obtenidos, el tipo de gravamen más alto de las actividades ejercidas.

Clasificación de Actividades Económicas

Ramo	Código	Especificación para Conformidad de Uso y Licencia de Actividades Económicas	Tipo (%)	Mínimo tributable en Petros
Fabricación y/o manufactura	1.01	Elaboración de subproductos cárnicos, el despresado, troceado y cortes de animales	1	0,2
	1.02	Fabricación de bebidas no alcohólicas gaseosas o saborizantes, tratamiento y embotellado de aguas naturales y minerales. Fabricación de hielo. Fabricación de alimentos y productos alimenticios no especificados. Fabricación de alimentos para animales	1	0,2
	1.03	Fabricación de productos lácteos y derivados, helados y elaboración de quesos. Preparación y envasado de pescado, crustáceos y otros productos marinos. Fabricación de aceites y grasas comestibles de origen animal y/o vegetales. Envasado, conservación y preparación de salsas, vinagres, extractos, encurtidos, condimentos, especias, sopas de hortalizas, legumbres, vegetales, mermeladas, jaleas, preparación de frutas secas o en almíbar, jugos, y polvos concentrados de frutas, jarabes, mezclas para cócteles, legumbres y hortalizas	0,8	0,2

Ramo	Código	Especificación para Conformidad de Uso y Licencia de Actividades Económicas	Tipo (%)	Mínimo tributable en Petros
Fabricación y/o manufactura	1.04	Trillado de trigo, molienda de trigo y maíz y procesamiento de cereales y leguminosas para consumo humano. Fabricación de productos de panaderías, galletas, pastelería y repostería, pastas y productos alimenticios diversos. Levaduras, polvos de hornear y almidones. Fabricación de productos de cacao, chocolate y artículos de confitería	0,8	0,2
	1.05	Fabricación de filamentos, fibras textiles, telas, hilados, encajes, tejidos elásticos, artículos textiles para el hogar, artículos de lona, alfombras y tapices, cordeles y artículos conexos, prendas de vestir para damas, caballeros y niños. Fabricación de botones, cierres, hebillas, alfileres y agujas. Curtidurías y talleres de acabado, fabricación de productos de cuero y sucedáneos y fabricación de calzados	0,9	0,2
	1.06	Industria de la madera y productos de la madera y corcho, excepto robles. Fabricación de láminas de madera, tableros de madera. Fabricación de materiales de madera para la construcción de edificaciones, comprende los establecimientos que se dedican a aserrar y a cepillar la madera. Fabricación de muebles de ratán, mimbre y otras fibras, carpas, toldos, mamparas y persianas. Fabricación de pulpa de madera, papel, cartón y derivados. Fabricación de colchones, almohadas y cojines	0,9	0,2
	1.07	Fabricación de sustancias químicas industriales y básicas. Abono y plaguicidas. Fabricación de resinas sintéticas, materiales plásticos y fibras artificiales, pinturas, barnices y lacas. Fabricación de adhesivos y con las. Fabricación de tintas, fósforos, explosivos y pirotécnicos	1,25	0,2
	1.08	Fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico. Fabricación de jabones, detergentes y otros productos destinados al lavado y aseo	0,6	0,2
	1.09	Fabricación de perfumes, cosméticos y otros productos de tocador. Fabricación de ceras, abrillantadores, desinfectantes, desodorizantes, pulimentos de muebles y metales, otros productos de limpieza y mantenimiento no especificados	1,25	0,2
	1.10	Fabricación de productos derivados del petróleo y carbón, industria de cámaras y llantas de caucho y productos de plástico. Fabricación de productos de vidrio, barro, loza, porcelana y minerales no metálicos	0,9	0,2
	1.11	Industrias básicas de hierro, acero, aluminio, cobre, plomo, estaño, zinc, bronce y latón e industria de metales preciosos, se incluye la fabricación de piezas prensadas, coladas, estampadas y torneadas. Fabricación de productos metálicos, muebles y accesorios metálicos, estructuras, construcciones, mayores de hierro y productos estructurales de aluminio, envases metálicos, resortes y productos de alambre, placas, rótulos y letreros	0,8	0,2
	1.12	Fabricación de maquinaria, equipos, aparatos y accesorios para la agricultura, industria metálica, maderera, textil, del cuero, caucho, plástico, papel, cartón, gráfica, alimentos y bebidas, tabacos, construcción y automotriz. Fabricación y/o ensamblaje de equipos, máquinas, aparatos y accesorios de comunicaciones y telecomunicaciones. Aparatos telefónicos, digitales o celulares y sus accesorios. Computadores y sus accesorios	1	0,2
	1.13	Fabricación y/o ensamblaje de equipos, máquinas, aparatos y accesorios e insumos de uso doméstico y de oficina, juguetes y adornos	0,6	0,2
	1.14	Fabricación y/o ensamblaje de equipos y sus accesorios de metal para iluminación eléctrica (incluye postes de alumbrado público), alambres, cables, dispositivos alámbricos, conductores eléctricos. Fabricación de acumuladores, pilas eléctricas y fuentes de poder, incluye reguladores y protectores. Fabricación y/o ensamblaje de máquinas, equipos, instrumentos, herramientas y accesorios profesionales, médicos y científicos	0,8	0,2
	1.15	Fabricación de relojes y joyas y los productos obtenidos de ellas	1,9	0,2
	1.16	Fabricación y ensamblaje de vehículos automotores y otros medios de transporte. Fabricación de chasis para vehículos, carrocería y aeronaves. Fabricación de partes y repuestos	1,25	0,2
	1.17	Fabricación de licores, tabaco, cigarrillos y derivados	7	05

Ramo	Código	Especificación para Conformidad de Uso y Licencia de Actividades Económicas	Tipo (%)	Mínimo tributable en Petros
Construcción	2.01	Construcción, reforma, reparación, mantenimiento y demolición de edificaciones de todo tipo y uso, calles, caminos, carreteras, autopistas, vías férreas, campos de aterrizaje, puentes, túneles. Se incluyen también instalaciones eléctricas, obras de servicio y demás obras conexas, excepto obras de interés social	1	0,2
	3.01	Mayor de materias primas agrícolas y pecuarias, granos, cereales y leguminosas, y molinería, cacao en grano y/o molido, cacao en grano y/o molido, grasas y aceites, comestibles, frutas y hortalizas, tabaco en hoja, alimentos para animales, animales vivos, algodón, lana, seda y otras fibras naturales textiles, pieles y cueros, flores y plantas	0,9	0,2
Comercio al por mayor	3.02	Mayor de salsas, vinagres, extractos, encurtidos, condimentos, especias, sopas de hortalizas, legumbres, vegetales, mermeladas, jaleas, preparación de frutas secas o en almíbar, jugos, y polvos concentrados de frutas, jarabes, mezclas para cócteles, legumbres y hortalizas, bombones, confiterías, pasapalos y demás alimentos no especificados. Bebidas no alcohólicas	0,9	0,2
	3.03	Mayor de carnes, aves, pescados, mariscos y charcutería y productos lácteos	0,4	0,2
	3.04	Mayor de combustible, aceites o grasas lubricantes, productos químicos, resinas, abonos y plaguicidas, detergentes y artículos de limpieza	0,9	0,2
	3.05	Mayor de cosméticos, perfumes y/o artículos de tocador	3	0,2
	3.06	Madera en trozos o rolas, aserrada, cepillada, terciada y contrachapada, minerales ferrosos y no ferrosos y productos elaborados con estos	0,9	0,2
	3.07	Productos farmacéuticos, medicamentos, naturales y veterinarios. Equipo médico, accesorios e instrumental médico. Equipo profesional y científico, instrumentos de medida y control	0,6	0,2
	3.08	Mayor de vehículos automóviles. Mayor y detal de repuestos y accesorios para automóviles, incluye las llantas, cauchos, acumuladores y baterías, mayor de motocicletas, motonetas y lanchas. Mayores de bicicletas, repuestos y accesorios	1,25	0,2
	3.09	Mayor de maquinarias, equipos, repuestos, accesorios e instrumentos y artículos e implementos para la industria, comercio y oficinas electrónica profesionales y computación libros revistas juguetes y artículos deportivos	1	0,2
	3.10	Mayor de materiales de construcción, ferretería, materiales eléctricos, artefactos, repuestos y accesorios de uso doméstico, aparatos de ventilación, aire acondicionado y refrigeración, repuestos y accesorios de comunicaciones	1,25	0,2
	3.11	Mayor de accesorios e implementos de cocina y artículos de loza, porcelana o vidrio, lencería, mercería y muebles y accesorios para el hogar y oficinas. Mayor de textiles, prendas de vestir, calzado si accesorios, artículos de cuero	0,9	0,2
	3.12	Mayor de joyas y relojes	2,5	0,2
	3.13	Mayor de cigarrillos, tabacos y picaduras	2,5	0,2
	3.14	Distribución al mayor ambulante de bebidas alcohólicas	0,8	0,2
	3.15	Mayor y distribución al mayor de bebidas alcohólicas	6,5	0,2
	Comercio al detal	3.16	Detal de supermercados y automercados	0,9
3.17		Detal de frutas, verduras, hortalizas, carnes, charcuterías, pescados y mariscos, hielo, alimentos para animales, abastos, bodegas y pulperías, productos lácteos, molinería, cereales y granos. Detal de medicinas, farmacias. Artículos deportivos. Equipos médicos. Artículos de artesanía. Fertilizantes y abonos. Productos veterinarios	0,6	0,2
3.18		Detal de perfumería, cosméticos, artículos de tocador, artículos de peluquería, productos naturales, tiendas naturistas	1,25	0,2

Ramo	Código	Especificación para Conformidad de Uso y Licencia de Actividades Económicas	Tipo (%)	Mínimo tributable en Petros
Comercio al detal	3.19	Detal de telas, lencerías, textiles, prendas de vestir, calzado, carteras, maletas, artículos de cuero o sintéticos. Detal de muebles, colchones, almohadas, lámparas, alfombras, tapices y cortinas. Juguetes. Artículos religiosos	0,9	0,2
	3.20	Detal de bebidas no alcohólicas. Detal de bombones, caramelos, confiterías, charcutería, pasapalos y alimentos no especificados	1,25	0,2
	3.21	Detal de cigarrillos, tabacos, picaduras y similares	2,5	0,2
	3.22	Detal de bebidas alcohólicas	5	0,2
	3.23	Detal de artefactos eléctricos y repuestos, equipos de ventilación, instrumentos musicales, discos láser, flores, plantas naturales y artificiales, artículos de vidrio y cristal, muebles, accesorios y artículos para el hogar, oficina e industria, artículos de ferretería y material de construcción. Equipos de comunicación. Computadoras y accesorios. Artículos ópticos, gráficos y cinematográficos, papelería, librería y revistas, celulares y accesorios, máquinas y accesorios para oficinas	1,25	0,2
	3.24	Detal de automóviles, camionetas, autobuses, motocicletas, bicicletas, repuestos, autopartes y acumuladores, accesorios y autoperiquitos, cauchos, silenciadores y tubos de escape, lanchas, motores, embarcaciones, acumuladores y baterías, maquinarias pesadas y repuestos	1,5	0,2
	3.25	Detal de joyas y relojes, tiendas por departamentos, animales domésticos, comercio y otras tiendas no especificadas. Hipermercados y grandes tiendas	2,5	0,2
	3.26	Detal de flores, plantas y artículos para jardines, bazares, bisutería, otro tipo de comercio ambulante en vehículos	1,9	0,2
Alimentos, bebidas y esparcimiento	3.27	Cafeterías, heladerías, restaurantes sin expendios de bebidas alcohólicas, venta ambulante de comida	1	0,2
	3.28	Restaurantes con expendio de bebidas alcohólicas. Bares, cervecerías, tascas, bar restaurante, cabarets, night club, american bar, discotecas, karaokes, areperas, cafés, fuentes de soda con expendio de cerveza, vinos y cócteles, catering, servicios de comida producidos en forma industrial, servicios de shiphandlers, atenciones a embarcaciones y tripulantes, apuestas hípcas, casas de apuestas, sport book, casinos, bingos, máquinas tragamonedas, Salas, recintos de juegos, parques, salas de atracción, clubes sociales y otros servicios conexos	5	5
Hoteles, pensiones y afines	3.29	Hoteles, hostales, pensiones, posadas, campamentos y hospedajes	2	0,2
Transporte de pasajeros y carga terrestre, marítimo y aéreo	3.30	Venta de boletos aéreos y ferroviarios, de transporte e intra urbano más transporte por carretera, boletos para ferry. Servicio de traslado para turistas. Estacionamientos. Alquiler de automóviles. Agencias de aduanas. Agencias de viajes	0,9	0,2
Servicios de salud	3.31	Clínicas, consultorios y otras instituciones similares, laboratorios médicos y dentales, servicios de ambulancia, hospitales, imagenología, geriátricos, clínicas para animales y demás servicios conexos a la salud	1,3	0,2
Servicios de estética y cuidado personal	3.32	Peluquerías, salones de belleza, barberías, escuelas de peluquería, baños turcos, sala de masajes, gimnasios, servicio de pedicuros, manicuros y quiropedia	1,5	0,2

Ramo	Código	Especificación para Conformidad de Uso y Licencia de Actividades Económicas	Tipo (%)	Mínimo tributable en Petros
Empresas de servicios empresariales y comunales	3.33	Servicio de elaboración de datos, tabulación y estadísticos, servicios de publicidad agencias y oficinas de cobranza, oficinas de administración o de representación, depósitos, agencias de colocaciones, servicio de fotocopias, servicio de limpieza, servicio de asistencia técnica, arrendamiento de maquinarias, lavanderías y tintorerías, agencia de loterías, servicios de detectives, seguridad y protección, servicio de embalaje y mudanza, servicio de grúas, estaciones de gasolina, aceite y derivados del petróleo, galerías de arte, oficinas urbanizadoras y administradores de bienes muebles e inmuebles, imprentas, litografías, tipografía es, edición de libros y revistas. Recolección y destrucción de desechos y tratamiento de agua y drenaje es, servicio de limpieza, exterminio, fumigación y desinfección, servicios de cementerios y crematorios	1,35	0,12
Telecomunicaciones y producción	3.34	Servicios de radio, radio comunicaciones, servicios de radiodifusión y difusión sonora	0,5	0,2
	3.35	Servicios de teletipo, televisión abierta, telefonía fija, servicio de telefonía móvil, servicio de televisión por cable, internet similares, centros de comunicación computarizado y salas de internet. Producción cinematográfica, laboratorios de revelado y foto alquiler y venta de películas, salas de cines, servicios de distribución y agencias de contratación de películas, oficinas de contratación y presentación artística, estudios de grabación	1	0,2
Electricidad, gas y agua	3.36	Producción, transmisión y distribución de energía eléctrica. Distribución de gas natural. Tratamiento y distribución de agua por medio de transporte distinto al acueducto	0,6	0,2
Bancos comerciales, Instituciones financieras y seguros	3.37	Agencias de bancos comerciales, asociaciones de ahorro y préstamo, establecimientos de crédito personal y agentes de préstamo, casas de empeño casas de cambio, otros establecimientos financieros, empresas de investigación y asesamiento sobre inversiones, compañías de seguros y reaseguros, agentes y corredores de seguros, agencias de avalúos y servicios para fines de seguros	1,6	0,3
Otros servicios	3.38	Venta de periódicos, revistas y golosinas. stands, módulos de venta, alimentos no perecederos, reparaciones, arreglos de calzados, alquiler de tarjetas de teléfonos o de teléfonos, reparaciones de relojes o prendas o servicios en general, sillas, toldos y otros objetos para pernoctar en la playa y lugares, expendio de bebidas alcohólicas eventuales	0,5	0,12
Actividad no especificada	3.39	Cualquier otra actividad que no se especifique en el clasificador único de actividades económicas	3	0,3

Liquidación y pago del impuesto

(Ord. 4631-A art.35)

Los sujetos pasivos del impuesto deben presentar una declaración jurada mensual correspondiente a los ingresos brutos del mes anterior, en los **30** días siguientes al periodo gravable, por cada una de las actividades del ramo incluidas en la Clasificación de Actividades Económicas, en las que se determina la cuantía del impuesto correspondiente.

La cuantía del impuesto debe ser abonada junto con la declaración en las oficinas receptoras de impuestos municipales designadas por la Superintendencia Municipal de Administración y Recaudación (SUMAR).

II. Impuestos sobre la Propiedad

- A. Impuesto sobre Inmuebles Urbanos
- B. Impuesto sobre Predios Rurales
- C. Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias
- D. Impuesto sobre Vehículos

A.

Impuesto sobre Inmuebles Urbanos

(Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada el 28-12-2010 y sus modificaciones - LOPPM arts.173-175; Ordenanza de Impuestos sobre Inmuebles Urbanos N° 4361, de 1-12-2020 – Alcaldía de Caracas)

Hecho imponible

(Ord. 4361 art.1)

El hecho imponible del impuesto está constituido por la propiedad y otros derechos reales sobre inmuebles urbanos ubicados en las jurisdicciones del Distrito Capital.

Sujeto pasivo

(Ord. 4361 art.2)

Son sujetos pasivos del impuesto las personas propietarias de inmuebles y derechos reales sobre estos, o los beneficiarios de concesiones administrativas sobre los mismos.

Base imponible

(Ord. 4361 art.4)

La base imponible está constituida por el valor fiscal de los inmuebles. El valor fiscal del inmueble se determina a partir del valor catastral. Dicha base nunca puede ser inferior al valor real del inmueble.

Tipo de gravamen

La cuantía anual del impuesto para los inmuebles urbanos se determina en base a los siguientes tipos (Ord. 4361 art.6):

- Inmuebles de **uso residencial**:
 - ◆ Vivienda principal: **0,35%**
 - ◆ Vivienda secundaria: **0,50%**
- Inmuebles de **uso comercial o industrial**:
 - ◆ Oficinas: **0,50%**
 - ◆ Clínicas: **0,45%**
 - ◆ Comercios: **0,80%**
 - ◆ Industrias: **0,70%**

- ◆ Estacionamientos, talleres y depósitos: **1,40%**
- ◆ Terrenos sin construir: **1,50%**
- ◆ Inmuebles privados de uso docente o educativo: **0,40%**

Las **parcelas** de terrenos susceptibles de urbanización tributan con una reducción del **40%** sobre la cuota tributaria anterior (Ord. 4361 art.7).

Los **terrenos sin construir** en suelo urbanizable tributan con una reducción del **50%** (Ord. 4361 art.8).

Exenciones

Se aplica una exención del impuesto a los siguientes inmuebles (Ord. 4361 art.13):

- Pertenecientes al dominio (público o privado) de la República, del Distrito o de entes públicos, utilizados para actividades de servicios públicos.
- Propiedad del municipio.
- Los templos religiosos.
- Particulares, destinados al deporte y actividades recreativas sin fines de lucro.
- Ocupados por instituciones docentes públicas.
- Particulares, destinados a fines benéficos, científicos, etc.
- Ocupados ilegalmente.
- La vivienda principal de personas mayores de **60** años y pensionistas mayores de **55** años.
- Calificados como vivienda principal.

Por otra parte, la autoridad municipal puede exonerar durante un plazo máximo de **1** año a los siguientes inmuebles (Ord. 4361 art.14):

- Ocupados temporalmente para la realización de obras de utilidad pública.
- Inhabitables a causa de calamidades públicas.
- Propiedad de cooperativas debidamente calificadas.

Liquidación y pago del impuesto

(Ord. 4361 art.17)

El impuesto se liquida anualmente y se abona mediante mensualidades en las oficinas recaudadoras del municipio, dentro de los primeros **30** días siguientes al final de cada mes. Los contribuyentes que abonan la cuota anual por adelantado disfrutan de una reducción del **20%** de la cuantía del impuesto.

B. Impuesto sobre Predios Rurales

(Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada el 28-12-2010 y sus modificaciones - LOPPM art.176)

Los mecanismos de recaudación y control por parte del Municipio, en el Impuesto sobre Predios Rurales se establecen en la ley nacional relativa a las tierras rurales (LOPPM art.176).

No se describe este Impuesto, pues no ha resultado posible encontrar la Ordenanza Municipal correspondiente.

C. Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias

(Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada el 28-12-2010 y sus modificaciones - LOPPM art.177)

Corresponde al Municipio la recaudación y control de los impuestos que, sobre transacciones inmobiliarias, creare el Poder Nacional. El Municipio lo regulará por ordenanza (LOPPM art.177).

No se describe este Impuesto, pues no ha resultado posible encontrar la Ordenanza Municipal correspondiente.

D. Impuesto sobre Vehículos

(Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada el 28-12-2010 y sus modificaciones - LOPPM arts.192-195; Ordenanza de Impuesto sobre Vehículos M-144, de 2-8-2018 – Alcaldía de Caracas)

Hecho imponible y Sujeto pasivo

El denominado *Impuesto sobre Vehículos*, grava la propiedad de vehículos de tracción mecánica de todo tipo, propiedad de personas físicas y jurídicas residentes o domiciliadas en el Municipio de Caracas (Ord. M-144, art.1).

Base imponible

(Ord. M-144 art.12)

La base imponible se establece en Unidades Tributarias (UT), de acuerdo con la clasificación de los vehículos mostrada a continuación.

Tipo de gravamen

(Ord. M-144 art.6)

La normativa del impuesto establece la siguiente clasificación de los tipos de gravamen aplicados a los vehículos gravados:

- Motos: de **300** a **600** UT.
- Automóviles particulares: de **500** a **900** UT.
- Vehículos de transporte de pasajeros: de **600** a **1.000** UT.
- Vehículos de carga: de **600** a **1.100** UT.
- Vehículos escolares: de **200** a **400** UT.
- Vehículos especiales: de **600** a **1.000** UT.
- Otros vehículos: **1.100** UT.

Se aplica una reducción del **25%** a los vehículos que utilizan el gas natural como combustible.

Exenciones

(Ord. M-144 art.13)

Se aplica una exención a:

- Los vehículos propiedad del Estado y del municipio de Caracas.
- Los vehículos de los funcionarios, contratados, obreros y jubilados (1 vehículo por persona) del municipio de Caracas.

Liquidación y pago del impuesto

(Ord. M-144 art.8)

El impuesto se determina y liquida anualmente. Los contribuyentes que abonan el impuesto en el primer mes del año disfrutan de una reducción del **10%** de la cuantía del impuesto.

III. Otros

A. Impuesto sobre Diversiones y Espectáculos Públicos

B. Impuesto sobre Juegos y Apuestas Lícitas

C. Impuesto sobre Propaganda y Publicidad Comercial

A.

Impuesto sobre Diversiones y Espectáculos Públicos

(Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada el 28-12-2010 y sus modificaciones - LOPPM arts.197-197; Ordenanza de Impuesto sobre Vehículos M-101, de 19-11-2008 – Alcaldía de Caracas)

El denominado *Impuesto sobre Diversiones y Espectáculos Públicos*, grava la adquisición de boletos o billetes que generan derecho a presenciar un espectáculo en sitios públicos o en salas abiertas al público (LOPPM art.196).

Hecho imponible

(Ordenanza M-101 art.2-h)

Está constituido por la realización del espectáculo o diversión comprometida al público.

Sujeto pasivo

(Ordenanza M-101 art.7)

Se consideran sujetos pasivos (como contribuyentes), a los adquirentes de los boletos o billetes de entrada. Las personas físicas o jurídicas a cargo del espectáculo o diversión son consideradas agentes de percepción del impuesto.

Base imponible

(Ordenanza M-101 art.2-i)

Está constituida por el precio de billete de entrada, excluidos otros impuestos aplicados al espectáculo o diversión.

Tipo de gravamen

(Ordenanza M-101 art.85)

El impuesto se aplica a un tipo del **10%** del valor neto del boleto o billete de entrada. En caso de espectáculos públicos en los que solo intervienen artistas venezolanos, el tipo aplicable del **5%**.

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se abona por los asistentes al espectáculo o diversión (Ordenanza M-101 art.85). El agente de percepción está obligado a efectuar el ingreso del impuesto en las oficinas de la SUMAT u otro organismo autorizado por el municipio de Caracas (Ordenanza M-101 art.89).

B. Impuesto sobre Juegos y Apuestas Lícitas

(Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada el 28-12-2010 y sus modificaciones - LOPPM arts.198-200)

El Texto original de este impuesto está incluido en la Ordenanza de Impuesto sobre Juegos y Apuestas Lícitas (ORD-M-44).

No se describe este impuesto dado que la Reforma Parcial de la Ordenanza de Impuestos sobre Juegos y Apuestas Lícitas, incluida en la Gaceta N° 4443-A, no está disponible en la Web de SUMAR.

C. Impuesto sobre Propaganda y Publicidad Comercial

(Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada el 28-12-2010 y sus modificaciones - LOPPM arts.201-203)

El Texto original de este impuesto está incluido en la Ordenanza de Impuesto sobre Propaganda y Publicidad Comercial (ORD-M-98).

No se describe este impuesto dado que la Reforma Parcial de la Ordenanza de Publicidad y Propaganda Comercial, incluida en la Gaceta N° 4048-F, no está disponible en la Web de SUMAR.

Sección 3

Contribuciones Sociales

A. Contribuciones Sociales

(Ley del Seguro Social: Decreto N°6266 de 31.07.2008. Modificada por el Decreto con rango, valor y fuerza de Ley de reforma parcial de la Ley del Seguro Social, de 30-04-2012 - LSS; Reglamento: Decreto N° 8922, de 30-04-2012 - RLSS)

Existen diversos tipos de contribuciones a la Seguridad Social en Venezuela:

Contribución al régimen de seguridad social obligatorio

(LSS art.58)

La contribución se calcula como un porcentaje del salario del empleado (LOSSS art.114; LSS art.58; RLSS art.83). Dicho salario no puede exceder de 5 salarios mínimos mensuales. El salario mínimo a 1 de julio de 2015 ascendía a VEF 7.421,68. Los tipos de las contribuciones por salud y pensiones de los empleadores varían de acuerdo con el nivel de riesgo en la salud de los trabajadores (9%, 10% y 11%). La contribución de los trabajadores se establece en el 4% (RLSS art.108).

Contribuciones	Base	Base de contribución (límites)	Empleadores (%)	Empleados (%)
Régimen Prestacional de Salud	Salarios (salarios ordinarios)	Hasta 5 salarios mínimos para trabajadores urbanos	9/10/11 LSS art.65	4 LSS art.66
Régimen Prestacional de Empleo (art.79)	Salarios (salarios ordinarios)	Hasta 10 salarios mínimos para trabajadores urbanos	2	0,5
Régimen Prestacional de Vivienda (art.98)	Salario mensual total	Sin límite	2	1
Formación de trabajadores (INCES)	Salarios totales abonados por el empleador a efectos de la contribución del empleador	Sin límite	2	0,5
Prevención, condiciones y medio ambiente de trabajo (LOPCYMAT)	Salarios totales abonados a los empleados	Sin límite	0,75 a 10	

Contribución al Régimen de Prestaciones de Empleo

(LSS art.46)

Esta contribución se aplica un tipo del **2,5%** sobre el salario mensual utilizado a efectos de seguridad social (**2%** abonado por los empleadores y **0,5%** por los empleados). La base de cálculo de la contribución está sujeta a un máximo de **10** salarios mensuales mínimos.

Contribución al Régimen de Vivienda

Esta contribución se calcula sobre el salario mensual ordinario de los empleados, con un tipo del **2%** a abonar por el empleador y un **1%** por el trabajador.

Contribución a la Formación del Trabajador (INCES)

Esta contribución destinada al *Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES)* es abonada por aquellas empresas que realizan actividades industriales o comerciales y emplean a **5** o más trabajadores. La contribución es equivalente al **2%** de la cuantía abonada por la totalidad de los sueldos, salarios o remuneraciones de cualquier tipo (nomina bruta), incluyendo prestaciones en especie. Los empleadores están obligados a retener el **0,5%** de la participación en el beneficio anual abonado a los trabajadores como un depósito en nombre del *INCES*.

Asimismo, se aplican unas contribuciones, en base a la *Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente de Trabajo (LOPCYMAT)*, realizadas exclusivamente por el empleador, que varían dependiendo del riesgo asociado a la empresa. Esta ley no establece ningún límite para las contribuciones. Los tipos varían desde el **0,75%** al **10%** del salario del trabajador o del ingresos o renta de cada asociado de las cooperativas u otras formas asociativas comunitarias productivas o de servicios (*LOPCYMAT* art.7).

Los empleadores pueden deducir las cotizaciones abonadas en el impuesto sobre la renta. Por el contrario, los trabajadores no están autorizados a deducirlas.



CIAT
Centro Interamericano de
Administraciones Tributarias

www.ciat.org

